

PDV

PDV
AKCIZE
PDV
AKCIZE
PDV
AKCIZE
PDV

 **Eekos in**

ISSN 0354-2831

2020

3

Beograd, 5. mart

- CEKOS IN -

PRIVREDNO DRUŠTVO ZA IZDAVAČKU DELATNOST I EKONOMSKI KONSALTING d.o.o.
Beograd, Svetogorska 28

• tel. 011/30 35 435, fax: 30 35 435 *služba pretplate*: 30 35 435 •

• e-mail: office@cekos.rs, pretplata@cekos.rs •

• Direktor: Martić Edvard •

• Glavni i odgovorni urednik: Jovanović Jasmina •

• Urednik izdanja: Martić Vera •

• Priprema i štampa: "CEKOS IN" •

• **Redakcioni odbor**: Jovanović Jasmina, Aleksić Stevan, Jovanović Krsta,
Mihajlović Jovana, Martić Vera, Martić Edvard, Vuković Radmila, Zindović Željko •

www.cekos.rs www.ekspert.rs www.kamata.rs

Beograd, 5. mart 2020. godine

SADRŽAJ:**TEMA BROJA****ZNAČAJ RAČUNA O IZVRŠENOM PROMETU DOBARA
I USLUGA U SISTEMU POREZA NA DODATU VREDNOST**

- Pojam računa i njegova normativna uredenost u Zakonu o PDV-u	2
- Za koji promet dobara i usluga obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun?	3
- Rok o kome se izdaje PDV račun	10
- Koje podatke mora da sadrži PDV račun?	10
1. Sadržina računa kao dokumenta za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza	11
2. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a	39
3. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga iz člana 6. stav 1. i člana 6a Zakona o PDV-u koji ne podleže plaćanju PDV-a	41
4. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga za koji se u skladu sa čl. 11. i 12. Zakona o PDV-u smatra da je izvršen u inostranstvu	43
5. Izdavanje računa u slučajevima prometa dobara i usluga preko vrednosnih vaučera	45
6. Sadržina računa koji izdaje turistička agencija koja pruža jedinstvenu turističku uslugu.	48
7. Sadržina računa koji izdaje obveznik PDV-a koji vrši promet polovnih dobara, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta	48
8. Obaveza izdavanja avansnog računa.	49
8.1. Sadržina i način izdavanja računa o avansnom plaćanju za promet dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a	51
8.2. Sadržina i način izdavanja računa o avansnom plaćanju za promet dobara i usluga za koji ne postoji obaveza obračunavanja PDV-a	60

PRIMENA PROPISA O PDV-u

- | | | |
|------|--|----|
| 1. | Poreski tretman prometa dobara preko vrednosnih vaučera | 63 |
| 1.1. | Jednonamenski vrednosni vaučer | 65 |
| 1.2. | Višenamenski vrednosni vaučer | 66 |
| 1.3. | Poreski tretman prenosa vrednosnih vaučera | 67 |
| 1.4. | Poreski tretman vrednosnih vaučera izdatih
pre 1.01.2020. godine a realizovanih posle 1.01.2020. godine | 79 |

OBRASCI PORESKIH PRIJAVA, PREGLEDA OBRAČUNA I ZAHTEVA KOJI SE U ELEKTRONSKOM OBLIKU DOSTAVLJAJU PREKO PORTALA PORESKE UPRAVE I PREGLED KORISNIČKIH UPUTSTAVA (PDV, AKCIZE I PREMIJE NEŽIVOTNIH OSIGURANJA)

- | | | |
|----|--|----|
| 1. | PDV - obrasci poreskih prijava, pregleda obračuna i zahteva za refakciju . . . | 86 |
| 2. | Akcize - obrasci poreskih prijava | 91 |
| 3. | Porez na premije neživotnih osiguranja - obrazac poreske prijave. | 93 |

PODSETNIK NA OBAVEZE PODNOŠENJA PORESKIH PRIJAVA I OBRAZACA U MARTU 2020. GODINE

- | | | |
|---|---------------------|----|
| - | Podsetnik | 94 |
|---|---------------------|----|

SLUŽBENA MIŠLJENJA

- | | | |
|-----|---|-----|
| I. | Porez na dodatu vrednost | 96 |
| 1. | Predmet oporezivanja | 96 |
| 2. | Mesto prometa | 103 |
| 3. | Poreski obveznik i poreski dužnik | 109 |
| 4. | Poreska osnovica | 111 |
| 5. | Poreska stopa | 115 |
| 6. | Prethodni porez | 115 |
| 7. | Poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza. | 122 |
| 8. | Poreska oslobođenja pri uvozu dobara | 131 |
| 9. | Refundacija PDV-a | 134 |
| 10. | Sadržina računa | 135 |
| II. | AKCIZE | 138 |

Uz ovaj broj časopisa "PDV" šaljemo i knjigu: "Zakon o porezu na dodatu vrednost sa podzakonskim aktima".

**CIP - Katalogizacija u publikaciji
Narodna biblioteka Srbije, Beograd**

336.226.322(497.11)(094.5)

PDV : časopis za primenu propisa o porezu na dodatu vrednost i akcizama / glavni i odgovorni urednik Jasmina Jovanović. - 2004, br. 13 (dec.) - . - Beograd : Cekos in, 2004- (Beograd : Cekos in). - 21 cm

Mesečno.

Dostupno i na: <http://www.cekos.rs/index.php?page=138>. -

Je nastavak: Porez na promet =ISSN 0354-3412.

ISSN 1820-4651 = PDV. Porez na dodatu vrednost

COBISS.SR-ID 119255308

TEMA BROJA

ZNAČAJ RAČUNA O IZVRŠENOM PROMETU DOBARA I USLUGA U SISTEMU POREZA NA DODATU VREDNOST

Račun je najznačajniji dokument sistema poreza na dodatu vrednost. Njime se obezbeđuje oporezivanje dodate vrednosti, odnosno eliminiše se kumulacija poreza. U sistemu poreza na dodatu vrednost račun nije samo dokument za plaćanje izvršenog prometa već i dokument na osnovu koga prodavac utvrđuje obavezu za PDV, a kupac ostvaruje odbitak prethodnog poreza.

Glavni razlog za obavezu izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga jeste ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza, jer je račun osnovni dokument na osnovu koga obveznik PDV-a - primalac dobara, odnosno usluga ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza. **Drugi razlog za obavezu izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga je zbog utvrđivanja poreske obaveze u poreskom periodu.**

S obzirom na značaj računa u PDV-u, izdavanje računa je jedna od obaveza koju je obveznik PDV dužan da izvršava. Dakle, izdavanje računa nije samo izvršavanje obaveza iz poslovnog odnosa već je reč i o zakonom propisanoj obavezi za koju je i propisana kazna za prekršaj u slučaju neizdavanja računa. Stoga je izdavanje računa o izvršenom prometu dobara i usluga *Zakonom o PDV-u** (član 37.***) izričito navedeno kao jedna od obaveza koju je obveznik PDV-a dužan da izvršava.

* "Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19. **Uz ovaj broj časopisa "PDV" svim pretplatnicima šaljemo knjigu "Zakon o porezu na dodatu vrednost sa podzakonskim aktima".**

*** Prema članu 37. *Zakona o PDV-u* obveznik PDV-a je dužan da:

- 1) podnese evidenciju prijavu;
- 2) izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga;
- 3) vodi evidenciju i sačinjava preglede obračuna PDV u skladu sa ovim zakonom;
- 4) obračunava i plaća PDV i podnosi poreske prijave;
- 5) dostavlja obaveštenja poreskom organu u skladu sa ovim zakonom.

- **Pojam računa i njegova normativna uređenost u Zakonu o PDV-u**

→ **Obaveza izdavanja računa propisana je u posebnom odeljku koji nosi naziv "Izdavanje računa" u čl. 42. do 45. Zakona o PDV-u.**

U članu 42. st. 1. i 2. propisana je obaveza izdavanja računa za svaki promet dobara i usluga kao i obaveza izdavanja periodičnog računa u slučaju ograničenih i neograničenih usluga koje traju duže od godinu dana. U stavu 3. propisana je obaveza izdavanja računa pre izvršenog prometa (avansni račun), a u st. 4. i 5. propisana je obavezna sadržina računa i broj primeraka koji se obavezno izdaju. U stavu 6. propisano je da ne postoji obaveza izdavanja računa za promet dobara i usluga za koji je rešenjem poreskog organa utvrđena obaveza plaćanja PDV-a.

→ U članu 43. Zakona o PDV-u propisana je mogućnost da račun, umesto isporučioaca dobara i usluga, izda primalac dobara i usluga.

→ U članu 44. Zakona o PDV-u propisane su obaveze i posledice u slučaju pogrešno izdatog računa.

→ Članom 45. Zakona o PDV-u dato je ovlašćenje ministru finansija da propiše u kojim slučajevima nema obaveze izdavanja računa i u kojim se mogu izostaviti pojedini podaci kao i dodatna pojednostavljenja kod izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga. Na osnovu ovog ovlašćenja ministar finansija doneo je **Pravilnik o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci** ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 86/15, 52/18 i 94/19 - u daljem tekstu: *Pravilnik o računima*).

Iz navedenih odredaba Zakona o PDV-u možemo da zaključimo sledeće:

- 1) **da je svaki obveznik PDV-a dužan da izda račun za izvršeni promet dobara, odnosno usluga**, nezavisno od toga da li se radi o oporezivom ili oslobođenom prometu dobara, odnosno usluga. Razlika je samo u podacima koje račun sadrži;
- 2) **da se Pravilnikom o računima koji donosi ministar finansija propisuje za koji promet dobara i usluga ne postoji obaveza izdavanja računa, kao i slučajevi u kojima se mogu izostaviti pojedini podaci u računu;**
- 3) **da Zakonom o PDV-u, a ni Pravilnikom o računima, nije propisan oblik računa, već samo njegova obavezna sadržina**, što znači da račun može biti svaki pisani dokument o izvršenom prometu dobara i usluga koji sadrži sve propisane podatke (*ne samo klasična faktura*).

Kada pišemo o obavezi izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga, uvek se misli na obavezu izdavanja računa u smislu Zakona o PDV-u. Međutim, kako je izdavanje računa i obaveza po osnovu obligacionih odnosa između kupaca i prodavaca dobara i usluga, to ne znači da obveznici treba da izdaju poseban račun u smislu Zakona o PDV-u, a poseban račun po osnovu

poslovnih odnosa. Ovo stoga što *Zakon o PDV-u* i *Pravilnik o računima* ne propisuju oblik PDV računa, već samo njegovu obaveznu sadržinu, pa svaki račun koji izdaje obveznik PDV-a za svoje poslovne transakcije istovremeno može biti i račun u smislu *Zakona o PDV-u*, pod uslovom da, pored ostalih poslovnih podataka, sadrži i podatke koje *Zakon o PDV-u* i *Pravilnik o računima* propisuju da mora da sadrži.

Stoga je najracionalnije da obveznici PDV-a koji imaju obavezu izdavanja računa u skladu sa *Zakonom o PDV-u*, koncipiraju račun o izvršenom prometu dobara i usluga tako što će račun sadržavati pored propisanih podataka i sve druge potrebne podatke koji proističu iz poslovnog odnosa.

Dakle, da zaključimo, računom u smislu Zakona o PDV-u smatra se svaki račun i drugi pisani dokument o izvršenom prometu dobara i usluga koji sadrži podatke propisane Zakonom o PDV-u i Pravilnikom o računima. U daljem tekstu za ove račune upotrebljavaćemo izraz: "PDV račun".

● **Za koji promet dobara i usluga obveznik PDV-a NIJE DUŽAN da izda PDV račun?**

U skladu sa članom 42. stav 1. *Zakona o PDV-u*, obveznik PDV-a je dužan da za svaki promet dobara i usluga izda PDV račun. Iz ovakve formulacije stava 1. člana 42. *Zakona o PDV-u* proizlazi da obveznik PDV-a mora da izda PDV račun za svaki promet dobara i usluga koji izvrši, **bez izuzetaka**. Međutim, nije tako.

Naime članom 45. *Zakona o PDV-u* dato je ovlašćenje ministru finansija da bliže uredi u kojim slučajevima nema obaveze izdavanja PDV računa, kao i da bliže uredi druga pojednostavljena u vezi sa izdavanjem PDV računa.

Prema članu 2. stav 1. *Pravilnika o računima*, koji je ministar doneo na osnovu ovlašćenja iz člana 45. *Zakona o PDV-u*, **obveznik PDV-a NEMA OBAVEZU da izda PDV račun za:**

- 1) promet dobara i usluga fizičkim licima, sa izuzetkom preduzetnika, koja nisu obveznici PDV-a;
- 2) promet dobara i usluga za koji je u skladu sa članom 25. *Zakona* propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza, osim ako ovim pravilnikom nije drukčije uređeno;
- 3) promet dobara i usluga bez naknade, osim izuzetaka propisanih *Pravilnikom o računima*.

Izuzimanje od obaveze izdavanja PDV računa izvršeno je po osnovu dva kriterijuma:

- 1) po kriterijumu lica kojima se vrši promet dobara i usluga;
- 2) po kriterijumu vrste prometa dobara i usluga koji vrši obveznik PDV-a.

→ **Po kriterijumu lica kojim se vrši promet dobara i usluga**, obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun za promet dobara i usluga koji vrši fizičkim licima koja nisu obveznici PDV-a. Ovdje ne spadaju fizička lica - preduzetnici pa i kada nisu obveznici PDV-a, odnosno kada nisu upisani u Registar obveznika PDV-a. Ovim licima obveznik PDV-a dužan je da izda PDV račun.

U ovu grupu lica kojima obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun spadaju građani kao krajnji potrošači uključujući i poljoprivrednike, osim onih građana i poljoprivrednika koji su se opredelili za sticanje svojstva obveznika PDV-a upisom u registar obveznika PDV-a koji se vodi kod Poreske uprave. To su najčešće fizička lica koja vrše usluge zakupa poslovnih prostorija, fizička lica koja kao investitori grade građevinske objekte za prodaju na tržištu, a kad je reč o poljoprivrednicima, tu spadaju individualni poljoprivredni proizvođači koji su po sili zakona postali obveznici PDV-a ili su se dobrovoljno opredelili za to svojstvo. Ovim fizičkim licima, obveznici PDV-a dužni su da izdaju PDV račun.

Međutim, to ne znači da obveznici PDV-a nisu uopšte dužni da izdaju račune građanima koji nisu obveznici PDV-a. Tačnije, nisu dužni da izdaju PDV račun u skladu sa članom 42. *Zakona o PDV-u i Pravilnikom o računima*, ali su dužni da izdaju račune tim licima ako je to propisano drugim propisima. Npr. *Zakonom o fiskalnim kasama** propisana je obaveza obveznicima PDV-a koji vrše promet na malo da izdaju fiskalne račune građanima, obaveza izdavanja računa propisana je i u skladu sa propisom o trgovini, računovodstvu i dr. Razlika je samo u tom što takvi računi ne moraju da sadrže obavezne podatke koje propisuje *Zakon o PDV-u i Pravilnik o računima* i ne podležu sankcijama ako ne sadrže sve propisane podatke za PDV račun. Međutim, iz razloga racionalnosti u poslovanju, predlažemo obveznicima PDV-a da i u ovim slučajevima izdaju račun u svemu kao PDV račun, odnosno sa svim podacima koji PDV račun mora da sadrži, ako su već dužni da po drugom propisu izdaju račun.

Dakle, da zaključimo, po kriterijumu lica kojima se vrši promet dobara i usluga, obveznik PDV-a je dužan da izda PDV račun ako je promet dobara i usluga izvršio:

- 1) pravnim licima koji imaju svojstvo obveznika PDV-a uključujući i male obveznike koji ne obračunavaju i ne plaćaju PDV;
- 2) preduzetnicima koji imaju svojstvo obveznika PDV-a, uključujući i male obveznike koji ne obračunavaju i ne plaćaju PDV;
- 3) fizičkim licima, uključujući poljoprivrednike koji imaju svojstvo obveznika PDV-a.

* "Sl. glasnik RS", br. 135/04, 93/12.

→ Po kriterijumu vrste prometa dobara i usluga obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun za promete dobara i usluga koje vrši pravnim licima i preduzetnicima i fizičkim licima koji su obveznici PDV-a, i to za:

- 1) promet dobara i usluga za koji je u skladu sa članom 25. Zakona o PDV-u propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza, osim ako ovim pravilnikom nije drukčije uređeno;
- 2) promet dobara i usluga bez naknade, osim izuzetaka propisanih Pravilnikom o računima;
- 3) određene promete dobara i usluga za koje se, u skladu sa čl. 11. i 12. Zakona o PDV-u smatra da su izvršeni u inostranstvu.

→ U skladu sa članom 25. Zakona o PDV-u i članom 2. stav 1. tačka 2) Pravilnika o računima obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun kod:

- 1) poslovanja i posredovanja u poslovanju zakonskim sredstvima plaćanja, osim papirnog i kovanog novca koji se ne koristi kao zakonsko sredstvo plaćanja ili ima numizmatičku vrednost;
- 2) poslovanja i posredovanja u poslovanju akcijama, udelima u društvima i udruženjima, obveznicama i drugim hartijama od vrednosti, osim poslovanja koje se odnosi na čuvanje i upravljanje hartijama od vrednosti;
- 3) kreditnih poslova, uključujući posredovanje, kao i novčanih pozajmica;
- 4) preuzimanja obaveza, garancija i drugih sredstava obezbeđenja, uključujući posredovanje;
- 5) poslovanja i posredovanja u poslovanju depozitima, tekućim i žiro računima, nalogima za plaćanje, kao i platnim prometom i doznakama;
- 6) poslovanja i posredovanja u poslovanju novčanim potraživanjima, čekovima, menicama i drugim sličnim hartijama od vrednosti, osim naplate potraživanja za druga lica;
- 7) poslovanja društava za upravljanje investicionim fondovima u skladu sa propisima kojima se uređuju investicioni fondovi;
- 8) poslovanja društava za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima u skladu sa propisima kojima se uređuju dobrovoljni penzijski fondovi i penzijski planovi;
- 9) usluga osiguranja i reosiguranja, uključujući prateće usluge posrednika i agenta (zastupnika) u osiguranju;
- 10) zemljišta (poljoprivrednog, šumskog, građevinskog, izgrađenog ili neizgrađenog), osim za promet zemljišta (poljoprivrednog, šumskog, građevinskog, izgrađenog ili neizgrađenog za koji postoji obaveza plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava, kao i na davanje u zakup tog zemljišta;

- 11) objekata, osim prvog prenosa prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata i prvog prenosa vlasničkog udela na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i prometa objekata i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata, uključujući i vlasničke udele na tim dobrima, u slučaju kada je ugovorom na osnovu kojeg se vrši promet tih dobara, zaključenim između obveznika PDV, predviđeno da će se na taj promet obračunati PDV, pod uslovom da sticalac obračunati PDV može u potpunosti odbiti kao prethodni porez;
- 12) dobara i usluga za koje pri nabavci obveznik nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza;
- 13) dobara za koja je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovinu;
- 14) usluga zakupa stanova, ako se koriste za stambene potrebe;
- 15) udela, hartija od vrednosti, poštanskih vrednosnica, taksenih i drugih važećih vrednosnica po njihovoj utisnutoj vrednosti u Republici, osim vlasničkih udela iz člana 4. *Zakona o PDV-u*;
- 16) poštanskih usluga od strane javnog preduzeća, kao i sa njima povezanih isporuka dobara;
- 17) usluga koje pružaju zdravstvene ustanove u skladu sa propisima koji regulišu zdravstvenu zaštitu, uključujući i smeštaj, negu i ishranu bolesnika u tim ustanovama, osim apoteka i apotekarskih ustanova;
- 18) usluga koje pružaju lekari, stomatolozi ili druga lica u skladu sa propisima koji regulišu zdravstvenu zaštitu;
- 19) usluga i isporuke zubne protetike u okviru delatnosti zubnog tehničara, kao i isporuka zubne protetike od strane stomatologa;
- 20) ljudskih organa, tkiva, telesnih tečnosti i ćelija, krvi i majčinog mleka;
- 21) usluga socijalnog staranja i zaštite, dečje zaštite i zaštite mladih, usluga ustanova socijalne zaštite, kao i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga od strane lica registrovanih za obavljanje tih delatnosti;
- 22) usluga smeštaja i ishrane učenika i studenata u školskim i studentskim domovima ili sličnim ustanovama, kao i sa njima neposredno povezan promet dobara i usluga;
- 23) usluga obrazovanja (predškolsko, osnovno, srednje, više i visoko) i profesionalne prekvalifikacije, kao i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga od strane lica registrovanih za obavljanje tih delatnosti, ako se ove delatnosti obavljaju u skladu sa propisima koji uređuju tu oblast;

- 24) usluga iz oblasti kulture i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost;
- 25) usluga iz oblasti nauke i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost;
- 26) usluga verskog karaktera od strane registrovanih crkava i verskih zajednica i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga;
- 27) usluga javnog radiodifuznog servisa, osim usluga komercijalnog karaktera;
- 28) usluga priređivanja igara na sreću;
- 29) usluga iz oblasti sporta i fizičkog vaspitanja licima koja se bave sportom i fizičkim vaspitanjem, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost.

U skladu sa članom 8. *Pravilnika o računima obveznik PDV-a je dužan da izda PDV račun za promet dobara za koji je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovini, a koji je oslobođen do plaćanja PDV-a po članu 25. stav 2. tačka 3b Zakona o PDV-u. To je, na primer, slučaj kod prometa motornih vozila, građevinskih objekata za koje je u prethodnoj fazi postojala obaveza plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava u skladu sa Zakonom o porezima na imovinu.*

→ U skladu sa članom 2. stav 1. tačka 3) i člana 2. stav 2. *Pravilnika o računima obveznik PDV-a nije dužan da izda PDV račun za promet dobara i usluga koji vrši bez naknade, osim kada bez naknade:*

- 1) vrši prenos celokupne ili dela imovine, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost;
- 2) promet dobara i usluga koji vrši davalac koncesije koncesionaru, odnosno koncesionar davaocu koncesije u okviru realizacije ugovora o javno-privatnom partnerstvu sa elementima koncesije, zaključenog u skladu sa zakonom kojim se uređuju javno-privatno partnerstvo i koncesije, nije izvršen, ako su davalac koncesije i koncesionar obveznici PDV-a koji bi, u slučaju kada bi se taj promet smatrao izvršenim, imali u potpunosti pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa *Zakonom o PDV-u*;
- 3) vrši promet dobara i usluga za koji se, u skladu sa čl. 11. i 12. *Zakona o PDV-u* smatra da je izvršen u inostranstvu.

Kad je reč o prometu dobara i usluga bez naknade za koji nema obaveze izdavanja PDV računa, ukazujemo da se iz date formulacije člana 2. stav 1. tačka 3) *Pravilnika o računima* može zaključiti da obveznik PDV-a nema obavezu izdavanja računa za celokupan promet dobara i usluga koji se vrši bez naknade, osim navedenih izuzetaka.

Međutim, prema našem mišljenju, oslobođenje od izdavanja računa za promet dobara i usluga bez naknade treba da se odnosi samo na onaj promet bez naknade za koji ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV-a u skladu sa zakonom (npr. kod davanja poklona manje vrednosti, reklamnog materijala, vršenje usluga bez naknade koje nemaju za cilj povećanje prihoda, odnosno smanjenje rashoda). Za promet dobara i usluga bez naknade za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a, obveznik PDV-a koji vrši oporezivi promet bez naknade trebalo bi da izda PDV račun. U protivnom, obveznici PDV-a primaoci dobara i usluga bez naknade ne bi mogli da obračunati PDV po osnovu prometa bez naknade odbiju kao prethodni porez, ako ta dobra koriste ili će ih koristiti za svrhe iz člana 28. stav 1. *Zakona o PDV-u*. Stoga bi bilo neophodno da se u *Pravilniku o računima* to i precizira, kao i da se bliže propiše sadržina PDV računa za promet bez naknade za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a, kojim bi se izostavili pojedini podaci PDV računa za ovaj vid prometa.

→ Kada je reč o **prometu dobara i usluga koji ne podleže PDV-u**, u skladu sa čl. 10-11. *Pravilnika o računima*, **obaveza izdavanja PDV računa ne postoji kod:**

- 1) **zamene dobara u garantnom roku, ako se vrši bez naknade.** Ako se kod zamene dobara u garantnom roku plaća naknada u tom slučaju obveznik PDV-a je dužan da izda PDV račun;
- 2) **promet dobara i usluga za koji se, u skladu sa čl. 11. i 12. Zakona o PDV-u, smatra da je izvršen u inostranstvu, a koji se vrši fizičkim licima.** Ako je taj promet izvršen pravnim licima i preduzetnicima dužan je da izda PDV račun.

Sumirajući napred izneto, **možemo zaključiti sledeće:**

- 1) **obveznik PDV DUŽAN JE DA IZDA PDV RAČUN** ako vrši promet dobara i usluga pravnim licima, preduzetnicima nezavisno od toga da li imaju svojstvo obveznika PDV-a ili ne, kao i fizičkim licima i poljoprivrednicima koji imaju svojstvo obveznika PDV-a, pod uslovom da je reč o:

- prometu dobara koji je oporeziv;
- prometu koji je oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom na odbitak prethodnog poreza po članu 24. *Zakona o PDV-u*,
- prometu dobara za koji je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovini, a koji je oslobođen do plaćanja PDV-a po članu 25. stav 2. tačka 3b *Zakona o PDV-u*;

- prenosu celokupne ili dela imovine sa i bez naknade iz člana 6. stav 1. tačka 1. *Zakona o PDV-u*;
- zameni dobara u garantnom roku, ako se zamena vrši sa naknadom;
- prometu dobara i usluga sa ili bez naknade za koji se, u skladu sa čl. 11. i 12. *Zakona o PDV-u*, smatra da je izvršen u inostranstvu, a koji se vrši pravnim licima i preduzetnicima;

2) obveznik PDV-a NIJE DUŽAN DA IZDA PDV RAČUN ako:

- vrši promet dobara i usluga fizičkim licima, koji nemaju svojstvo obveznika PDV-a, nezavisno od toga da li je reč o oporezivom prometu, oslobođenom sa pravom i bez prava na odbitak prethodnog poreza, prometu koji ne podleže PDV-u, tj. za celokupan promet koji vrši tim fizičkim licima nije dužan da izda PDV račun;
- vrši promet dobara i usluga pravnim licima i preduzetnicima koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza po članu 25. *Zakona o PDV-u*, osim za promet dobara za koji je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovini iz člana 25. stav 2. tačka 3b *Zakona o PDV-u*;
- vrši promet dobara i usluga fizičkim licima koji imaju svojstvo obveznika PDV-a, a koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza iz člana 25. *Zakona o PDV-u*, osim za promet dobara za koji je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovinu iz člana 25. stav 2. tačka 3b *Zakona*;
- ako vrši zamenu dobara u garantnom roku pravnim licima i preduzetnicima, kao i fizičkim licima, ako se zamena vrši bez naknade;
- vrši promet dobara i usluga bez naknade, uključujući i davanje poslovnih uzoraka i reklamnog materijala i poklona manje vrednosti, osim prenosa celokupne ili dela imovine bez naknade iz člana 6. stav 1. tačka 1. *Zakona o PDV-u* i osim prometa dobara i usluga bez naknade za koji se, u skladu sa čl. 11. i 12. *Zakona o PDV-u*, smatra da je izvršen u inostranstvu, a koji se vrši pravnim licima i preduzetnicima.

Ponovo ukazujemo da nema smetnji da obveznik izda PDV račun i za promet dobara i usluga za koji je, u skladu sa *Pravilnikom o računima*. predviđeno da nema obaveze izdavanja PDV računa, što je stavom 3. člana 2. *Pravilnika o računima* i propisano kao mogućnost. Naša je preporuka da se to i učini, naročito kada se račun ili drugi dokument mora izdati po drugim propisima, pa je racionalnije da se račun izda u formi PDV računa. Međutim, nema smetnji da obveznik u svim slučajevima, gde ne postoji obaveza izdavanja PDV računa, izda račun ili drugi dokument čiji će oblik i sadržinu koncipirati u skladu sa svojim potrebama.

- **Rok o kome se izdaje PDV račun**

U *Zakonu o PDV-u* nije propisan rok u kome se PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga mora izdati, ali se on ne može izdati pre izvršenog prometa, jer se radi o računu o **izvršenom prometu, iz čega proizlazi da se on izdaje na dan izvršenog prometa ili posle izvršenog prometa**, s tim što su propisana četiri izuzetka:

- 1) kod vremenski ograničenih i neograničenih usluga koji traju više od godinu dana;
- 2) kod usluga iz člana 5. stav 3. tačka 1) *Zakona o PDV-u*, uključujući usluge neposredno povezane sa tim uslugama;
- 3) kod usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period;
- 4) promet dobara i usluga uz zamenu za jednonamenski vrednosni vaučer kada je izdavalac vaučera ujedno i stvarni isporučilac dobara i usluga.

Štaviše, članom 28. *Pravilnika o računima* propisano da se računom na osnovu kojeg se može ostvariti odbitak prethodnog poreza, ne smatra račun izdat pre nastanka poreske obaveze (o tome više na str. 12 ovog broja).

Kod vremenski ograničenih i neograničenih usluga koji traju više od godinu dana, mora se izdati račun za period od godinu dana.

Kod usluga prenosa, ustupanja i davanja na korišćenje autorskih i srodnih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine i usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period, račun se može izdati i pre izvršenog prometa (član 4a *Pravilnika o računima*).

Kod prometa dobara i usluga uz zamenu za jednonamenski vrednosni vaučer, obveznik PDV-a koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer i koji izvrši stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u zamenu za taj jednonamenski vrednosni vaučer izdaje račun prilikom prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera. Za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga ne izdaje račun iz člana 42. stav 1. *Zakona o PDV-u* (više o tome na str. 45 ovog broja).

- **Koje podatke mora da sadrži PDV račun?**

Sadržina PDV računa o izvršenom prometu dobara i usluga propisana je članom 42. stav 4. *Zakona o PDV-u*. U skladu sa navedenim članom **PDV račun koji je obveznik PDV-a dužan da izda mora da sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;

- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;
- 7) poresku stopu koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu;
- 9) napomenu o odredbi ovog zakona na osnovu koje nije obračunat PDV;
- 10) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate.

Reč je o načelnoj odredbi po kojoj su navedeni svi podaci koje PDV račun mora da sadrži obuhvatajući sve vrste prometa dobara i usluga za koji se izdaje. To znači da svaki PDV račun o izvršenom prometu ne mora da sadrži sve navedene podatke. *Na primer, ako je izdat PDV račun o izvršenom prometu koji je oporeziv u skladu sa Zakonom o PDV-u, on neće sadržati napomenu o odredbi na osnovu koje je obračunat PDV, ili PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a, neće sadržati podatke o poreskoj osnovici i obračunatom PDV-u na tu osnovicu.* Stoga je sadržina računa za pojedinačne vrste prometa dobara i usluga bliže uređena *Pravilnikom o računima.*

U tekstu koji sledi izložićemo sadržinu PDV računa o izvršenom prometu dobara i usluga za sve vidove prometa - oporezivim i oslobođenim, koji ne podležu plaćanju PDV-a, uključujući i specifične vidove prometa gde se kao poreski dužnici javljaju i primaoci dobara i usluga, sadržinu drugih pisanih dokumenata i dr. Najveću pažnju posvetićemo sadržini i načinu izdavanja PDV računa i drugih dokumenata, priznavanju prava na odbitak prethodnog poreza, jer je to najvažniji dokument sistema PDV-a. U tekstu koji sledi ukazaćemo i na probleme i različita postupanja u praksi i zauzete stavove po tim pitanjima. Na kraju, u posebnoj tački *Teme broja* obradićemo i obavezu izdavanja avansnog računa.

1. Sadržina računa kao dokumenta za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza

Istakli smo da je glavni razlog za obavezu izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga je ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza, jer je račun osnovni dokument na osnovu koga primalac dobara, odnosno usluga ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza. Naime, da bi se ostvarilo pravo na odbitak prethodnog poreza neophodno je da posedovati račun ili drugi dokument izdat od drugog obveznika PDV-a, u skladu sa zakonom. U skladu sa članom 28. stav 2. *Zakona o PDV-u, bez računa izdatog na propisan način od strane drugog obveznika PDV-a ne može se ostvariti odbitak prethodnog poreza iako je ispunjen suštinski uslov, tj. da dobra i usluge koristimo ili ćemo koristiti za namene iz člana 28. stav 1. Zakona o PDV-u.*

Pre nego što izložimo sadržinu PDV računa za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza, želimo da ukažemo na značaj roka u kome se PDV račun koji služi za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza izdaje.

- **Značaj roka u kome se PDV račun koji služi za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza izdaje**

Konstatovali smo da *Zakonom o PDV-u*, a ni *Pravilnikom o računima* nije propisan rok u kome je obveznik dužan da izda PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga. Međutim, kada je reč o PDV računu o izvršenom prometu dobara i usluga koji služi kao dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza, *Pravilnik o računima* propisuje kada najranije PDV račun može da se izda.

Naime, članom 42. stav 1. *Zakona o PDV-u* propisano je da je obveznik PDV-a dužan da izda račun za svaki promet dobara i usluga iz čega logički proizlazi **da se račun o izvršenom prometu izdaje onda kada je promet dobara i usluga izvršen, ili nakon izvršenog prometa dobara i usluga**. Međutim, kako to izričito nije propisano, niti je pak sankcionisano, u praksi je prisutno da obveznici PDV-a izdaju PDV račun i pre izvršenog prometa dobara i usluga (*u praksi je to čest slučaj kod usluga za koje se izdaju periodični računi, ili u slučaju kada je izdat račun o prometu dobara, a roba je otpremljena dan kasnije*). Na osnovu takvog PDV računa, koji je izdat pre izvršenog prometa dobara i usluga, obveznik PDV-a primalac dobara i usluga ne može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza, jer je članom 28. *Pravilnika o računima* **izričito propisano da se računom u smislu člana 28. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV-u, ne smatra dokument izdat pre nastanka poreske obaveze**.

Dakle, **da bi PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga bio validan dokument za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza on mora biti izdat na dan nastanka poreske obaveze ili posle tog dana**. Kako se određuje nastanak poreske obaveze?

Nastanak poreske obaveze označava događaj koji dovodi do ispunjenja uslova za naplatu poreza, odnosno to je događaj kada poreski organ po zakonu stiče pravo da zahteva od poreskog obveznika da izvrši uplatu poreza. Nastanak poreske obaveze u *Zakonu o PDV-u* uređen je odredbama člana 16. Zakona. Prema odredbi člana 16. Zakona, **poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:**

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) naplata, odnosno plaćanje - ako je naknada ili deo naknade naplaćen, odnosno plaćen u novcu pre prometa dobara i usluga;

- 3) izdavanja računa kod usluga iz člana 5. stav 3. tačka 1) *Zakona o PDV-u* i usluga neposredno povezanih sa tim uslugama, kao i usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period;
- 4) nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveze nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga.

Ne računajući uvoz dobara, gde PDV plaćamo kao poreski dužnici, a ne kao obveznici PDV-a, i izuzetak za usluge iz člana 5. stav 3. tačka 1) *Zakona o PDV-u*, iz citirane odredbe *Zakona o PDV-u*, za nastanak poreske obaveze bitna su navedena dva događaja, a nastanak obaveze vezuje se za jedan od njih koji prvi nastane, pri čemu **glavni događaj**, koji se najčešće pojavljuje i na osnovu kojeg utvrđujemo nastanak poreske obaveze **jestе dan prometa dobara i usluga**.

Dakle, da bi se pravilno utvrdio nastanak poreske obaveze, **neophodno je da znamo kada se u skladu sa Zakonom smatra da je promet dobara izvršen, odnosno kada je usluga pružena**. Datum prometa dobara i usluga utvrđuje se u skladu sa čl. 14. i 15. *Zakona o PDV-u*.

Prema članu 14. *Zakona o PDV-u*, **promet dobara se smatra izvršenim danom:**

- 1) otpočinjanja slanja ili prevoza dobara primaocu ili trećem licu, po njegovom nalogu, ako dobra šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njihovom nalogu;
- 2) preuzimanja dobara od strane primaoca u slučaju ugradnje ili montaže dobara od strane isporučioaca ili, po njegovom nalogu, trećeg lica;
- 3) prenosa prava raspolaganja na dobrima primaocu, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza;
- 4) prenosa prava raspolaganja na električnoj energiji, prirodnom gasu i energiji za grejanje, odnosno hlađenje, čija se isporuka vrši preko prenosne, transportne i distributivne mreže za svrhe dalje prodaje;
- 5) očitavanja stanja primljene vode, električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje koje vrši isporučilac, u cilju obračuna potrošnje.

Prema članu 15. *Zakona o PDV-u* **usluga se smatra izvršenom kada je:**

- 1) završeno pojedinačno pružanje usluge;
- 2) prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

Ako se za pružanje usluga izdaju periodični računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun.

Da zaključimo, PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga kao dokument na osnovu koga se može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza, najranije se može izdati na dan kada se smatra da je promet dobara, odnosno usluga izvršen ili bilo koji dan posle tog dana. Na primer, ako su dobra otpremljena 30. januara 2020. godine, najraniji datum kada se može izdati račun je 30. januar 2020. godine ili bilo koji drugi datum posle tog dana. Ili, kod usluga zakupa koje se naplaćuju putem mesečnih periodičnih računa, najraniji dan kada se periodični račun može izdati je poslednji dan u mesecu za koji se naplaćuje zakupnina ili bilo koji dan posle tog dana.

Postoje dva izuzetka kada se račun može izdati pre izvršenog prometa i kao takav validan je za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza. Reč je o uslugama prenosa, ustupanja i davanja na korišćenje autorskih i srodnih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine i usluga neposredno povezanih sa tim uslugama kao i kod usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period. U skladu sa članom 16. stav 1. tačka 2a Zakona o PDV-u i člana 4a Pravilnika o računima račun o tim uslugama se može izdati i pre izvršenog prometa.

1.1. Koje podatke mora da sadrži PDV račun kao dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza?

a) Sadržina PDV računa o prometu dobara i usluga za koji je poreski dužnik isporučilac dobara i usluga

U skladu sa članom 42. stav 4. Zakona o PDV-u i članom 6. stav 1. Pravilnika o računima, obveznik PDV-a koji vrši oporezivi promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik u skladu sa Zakonom o PDV-u, a pri tom **ne primenjuje sistem naplate**, izdaje račun u kojem ne iskazuje podatke iz člana 42. stav 4. tač. 9) i 10) Zakona o PDV-u. U ovim slučajevima, PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga mora da sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;
- 7) poresku stopu koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu.

U slučaju pak, da je reč o obvezniku koji **primenjuje sistem naplate**, račun o izvršenom prometu dobara i usluga, pored navedenih podataka, mora da sadrži i napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate.

Ako bilo koji od ovih podataka PDV račun ne sadrži, poreski obveznik ne može da ostvari pravo na odbitak poreza obračunatog u tom PDV računu. Pri tom, način i forma iskazivanja navedenih podataka je slobodna, bitno je da račun sadrži te podatke. Isto tako, račun ne mora da sadrži naznaku iskazanog podatka, ako se od načina na koji je iskazan može zaključiti o kakvom je podatku reč. *Na primer, dovoljno je iskazati datum računa, bez naznake "datum računa", ili, dovoljno je navesti mesto izdavanja računa bez naznake "Mesto izdavanja".* Isto tako, dovoljno je da se iskaže poreska stopa bez naznake "poreska stopa", ili dovoljno je da se u računu iskaže vrsta dobara, odnosno usluge bez naznake u računu "vrsta dobara, odnosno usluge". Dozvoljena je i upotreba skraćenica za određene podatke, bitno je da se može zaključiti o kakvom je podatku reč. Ovo napominjemo zbog toga što je u praksi bilo slučajeva da se osporava ovakav način iskazivanja propisanih podataka.

S obzirom na značaj koji ima PDV račun za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza, ukazaćemo na način iskazivanja podataka koji su od važnosti za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza.

→ Podaci o nazivu i adresi izdavaoca i primaoca računa, moraju da odgovaraju podacima iz *Registra privrednih subjekata*. **Upisuje se ili puni naziv obveznika PDV-a ili skraćeni naziv obveznika PDV-a koji naveden u rešenju o registraciji kod Agencije za privredne registre.** Ovo napominjemo zbog toga što je u praksi bilo slučajeva da poreski organ osporava pravo na odbitak prethodnog poreza ako naziv izdavaoca računa nije iskazan na navedeni način.

U praksi postoji slučajevi da primalac dobara zahteva da se, zbog njihovih potreba praćenja troškova, u računu iskaže naziv i adresa poslovne jedinice koja je primila dobro ili uslugu. **Nezavisno od toga što račun ne sadrži naziv i adresu obveznika PDV-a primaoca računa već naziv i adresu njegove poslovne jedinice, obveznik može na osnovu ovog računa da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza, pod uslovom da račun sadrži PIB obveznika, kao i da ispunjava ostale propisane uslove za priznavanje prethodnog poreza.** Ovo stoga što poslovna jedinica koja je primila dobro, odnosno uslugu je njegov sastavni deo, a ne poseban privredni subjekt. O tome prenosimo i stav Ministarstva finansija:

"U skladu sa navedenim odredbama Zakona, u slučaju kada račun prethodnog učesnika u prometu sadrži podatak o adresi poslovne jedinice obveznika PDV - primaoca računa, za čije je potrebe obveznik PDV vršio nabavku dobara, obveznik PDV ima pravo da, PDV obračunat i iskazan u tako izdatom računu odbije kao prethodni porez, s obzirom na to da je poslovna jedinica obveznika PDV njegov sastavni deo, a ne poseban privredni subjekt, pri čemu napominjemo, da za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza moraju da budu ispunjeni ostali Zakonom propisani uslovi."

(Izvod iz mišljenja broj 413-00-1085/2008-04 od 19.5.2008. godine)

→ **Podatak o datumu izdavanja računa** označava datum kada je izdat PDV račun. Datum izdavanja PDV računa može biti jednak podatku o datumu prometa dobara i usluga iskazanom u PDV računu ili posle tog datuma, a nikako pre datuma prometa dobara i usluga. **Ako je datum izdavanja PDV računa iskazan pre datuma prometa dobara i usluga, takav PDV račun ne može biti validan dokument za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza.**

→ **Podatak o datumu prometa** je važan podatak kome u kontrolni poreski organi pridaju najveći značaj. Na osnovu ovog podatka utvrđuje se kada je nastala poreska obaveza za izvršeni promet dobara i usluga. Na osnovu tog datuma utvrđuje se da li je poreska obaveza za određeni poreski period tačno utvrđena, kao i da li je tačno utvrđen iznos prethodnog poreza koji obveznik može da odbije u poreskom periodu za koji se podnosi poreska prijava.

Podatak o datumu prometa u PDV računu **mora da se posebno iskaže** i njega ne treba mešati sa datumom izdavanja računa. On se mora posebno iskazati i u slučaju kada se datum izdavanja računa i datum prometa poklapaju. **Bez pravilno iskazanog podatka o datumu prometa poreski organ neće priznati pravo na odbitak prethodnog poreza.**

→ **Podaci o vrsti i količini dobara** iskazuju se na uobičajeni trgovački način. Dovoljno je da se iz navedenih podataka može zaključiti o kakvoj je isporuci reč. **Dozvoljena je i upotreba zbirnih naziva, ili naziva grupe proizvoda.** Sa stanovišta PDV-a uslov je da se iz tih naziva nedvosmisleno može odrediti po kojoj se stopi na ta dobra plaća PDV. Podaci o vrsti, količini i ceni mogu se navesti i u drugim dokumentima (*otpremnica, specifikacija*), na koje se onda mora u računu jasno pozivati.

Kod usluga koje se vrše kontinuirano, u dužem vremenskom periodu, a naplata naknade se vrši za određeni vremenski period (mesečno, tromesečno i sl.), podatak o obimu izvršenih usluga može se iskazati kao podatak o vremenskom periodu u kome su izvršene usluge, sa naznakom vrste izvršenih usluga u tom periodu, a ako se izvršene usluge odnose na više vrsta različitih usluga, podatak o vrsti pruženih usluga može se iskazati i sa pozivom na odredbu ugovora u kojem su naveden sve vrste usluga koje obveznik vrši (član 23. *Pravilnika o računima*). Najčešće je reč o finansijskim, knjigovodstvenim, marketinškim uslugama i drugim sličnim uslugama. *Npr. u računu se može navesti: "Usluge iz člana 10. Ugovora broj 245 od 30.10.2019. godine za mesec januar 2020. godine".*

Kod isporuke dobara sa obračunom potrošnje po mernim instrumentima (struja, voda, telefon i dr.) u računu se iskazuje zbirna potrošnja u okviru poreskog perioda (od početka do kraja meseca, polumesečna, sedmična i dr.).

→ **Podaci o osnovici, stopi i iznosu PDV-a**, iskazuju se po pravilu na kraju računa. Ako se po istom računu isporučuju dobra na čiji se promet PDV plaća po različitim stopama, podatak o poreskoj stopi može se iskazati tako što se napomenom pored iznosa za određeno dobro u računu navede poreska stopa. Moguće je da se na kraju računa, kao posebna stavka, navede ukupan iznos prometa po stopi od 10%, odnosno 20% i pripadajući iznos PDV-a po svakoj stopi posebno uz pozivanje na redne brojeve iz računa koji su ušli u obračun po svakoj stopi.

Primer 1:

Trgovinsko preduzeće "Duga"
Beograd, Mačvanska 5
PIB _____

Račun broj 1. od 25.10.2019. godine

Kupac: Trgovinsko preduzeće "Beograd"

PIB: _____

Beograd, Durmitorska 5

Datum otpreme 24.10.2019.

Rb.	Naziv artikla	Količina	Cena	Iznos	Napomena
1.	hleb	100 kg	23	2.300	10%
2.	ulje	120 lit	60	7.200	10%
3.	deterdžent	100 kom	150	15.000	20%
Svega:				24.500	
PDV po stopi 10% x 9.500 =				950	
PDV po stopi 20% x 15.000 =				3.000	
Svega za naplatu				28.450	

Primer 2:

Trgovinsko preduzeće "Duga"
Beograd, Mačvanska 5
PIB _____

Račun broj 1. od 25.10.2019. godine

Kupac: Trgovinsko preduzeće "Beograd"

PIB: _____

Beograd, Durmitorska 5

Datum otpreme 24.10.2019.

Rb.	Naziv artikla	Količina	Cena	Iznos
1.	hleb	100 kg	23	2.300
2.	ulje	120 l	60	7.200
3.	deterdžent	100 kom	150	15.000
Svega:				24.500
PDV 10% na red. br. 1 i 2: 9.500 =				950
PDV 20% na red. br. 3: 15.000 =				3.000
Svega za naplatu				28.450

Ako obveznik vrši isporuku dobara ili usluga koje delimično podležu oporezivanju a delimično ne, ili su oslobođene od plaćanja PDV-a, dužan je da u račun posebno iskaže osnovicu za obračun PDV-a za deo prometa koji podleže oporezivanju, a za deo koji ne podleže oporezivanju da navede odredbu *Zakona o PDV-u* prema kojoj je taj promet oslobođen od plaćanja PDV-a ili ne podleže oporezivanju. Za deo prometa koji podleže oporezivanju iskazuje se poreska stopa i iznos PDV-a koji je obračunat na posebno iskazanu osnovicu.

Napominjemo da *Zakonom o PDV-u* ni *Pravilnikom o računima* nije propisano da PDV račun mora biti potpisan i overen pečatom izdavaoca računa, te račun bez potpisa i pečata izdavaoca računa predstavlja validan dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza. Nema smetnji da račun sadrži potpis i pečat, i u praksi je uobičajeno da se račun potpisuje i overava pečatom, osim kada je reč o elektronskom dokumentu.

- ***PDV račun u elektronskom obliku kao dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza***

PDV račun o izvršenom prometu dobara i usluga može se ispostavljati u elektronskom obliku kao elektronski dokument, bitno je da sadrži propisane podatke iz člana 42. *Zakona o PDV-u*.

Naime, nakon donošenja *Zakona o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju* ("Sl. glasnik RS", br. 94/17, u daljem tekstu: *Zakon o elektronskom dokumentu*), kojim je uređena upotreba elektronskog dokumenta i način njegove upotrebe u pravnom prometu, postavilo se pitanje: *Da li račun o izvršenom prometu dobara i usluga izdat u elektronskom obliku u skladu sa tim zakonom može da se smatra računom u smislu odredbe člana 42. Zakona o PDV-u, tj. da li se na osnovu takvog dokumenta može utvrditi poreska obaveza u poreskom periodu i ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza?*

Prema članu 2. stav 1. tačka 4) *Zakona o elektronskom dokumentu*, elektronski dokument je skup podataka sastavljen od slova, brojeva, simbola, grafičkih, zvučnih i video materijala, u elektronskom obliku.

Članom 7. tog zakona izričito je propisano da se elektronskom dokumentu ne može osporiti punovažnost ili dokazna snaga samo zato što je u elektronskom obliku.

Polazeći od činjenice da *Zakon o PDV-u* ne propisuje oblik već samo sadržinu računa i da to može biti svaki pisani dokument koji sadrži propisane podatke, a uzimajući u obzir odredbu člana 4. *Zakona o elektronskom dokumentu*, **nema smetnji da se dokument o izvršenom prometu dobara i usluga koji je poslat u elektronskom obliku smatra računom u smislu Zakona o PDV-u, pod uslovom da sadrži sve propisane podatke iz člana 42. Zakona o PDV-u, odnosno Pravilnika o računima i da je u svemu izdat u skladu sa odredbama Zakona o elektronskom dokumentu.** Na osnovu tako izdatog dokumenta obveznici PDV-a mogu utvrditi poresku obavezu za poreski period, kao i da na osnovu njega ostvare pravo na odbitak prethodnog poreza.

b) Sadržina računa za promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik primalac dobara i usluga

Reč je o prometu:

- sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima, izvršen od strane drugog obveznika PDV-a;
- građevinskih objekata i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata, uključujući i vlasničke udele na tim objektima, izvršen od strane drugog obveznika PDV-a, u slučaju kada je ugovorom na osnovu kojeg se vrši promet tih dobara predviđeno da će se na taj promet obračunati PDV u skladu sa zakonom;
- dobara i usluga iz oblasti građevinarstva izvršen od strane obveznika PDV-a, ako je primalac dobara ili usluga iz oblasti građevinarstva obveznik PDV-a ili lice iz člana 9. stav 1. *Zakona o PDV-u*;
- električne energije i prirodnog gasa koji se isporučuje preko prenosne, transportne i distributivne mreže od strane obveznika PDV-a drugom obvezniku PDV-a za svrhe dalje prodaje;
- hipotekovane nepokretnosti u realizaciji hipoteke u skladu sa zakonom koji se uređuje hipoteka; prometu založnog prava kod realizacije ugovora o zalogu u skladu sa zakonom koji se uređuje založno pravo na pokretnim stvarima; prometu dobara ili usluga nad kojima se sprovodi izvršenje u izvršnom postupku u skladu sa zakonom;
- imovine ili dela imovine izvršen u skladu sa članom 6. stav 1. tačka 1. *Zakona o PDV-u*, posle čijeg prenosa su prestali uslovi iz tog člana.

Da podsetimo, *Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o PDV-u* ("Sl. glasnik RS", broj 93/12) sa primenom od 1.01.2013. godine i *Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o PDV-u* ("Sl. glasnik RS", broj 83/15) sa primenom od 15.10.2015. godine, uvedena je nova kategorija poreskih dužnika koja su dužna da plate porez na dodatu vrednost. Naime, prema novododatom stavu 2. člana 10. *Zakona o PDV-u*, izuzetno, kod navedenih prometa dobara i usluga poreski dužnik nije obveznik PDV-a koji je izvršio promet dobara, već obveznik PDV-a - primalac dobara.

Dakle, u skladu sa članom 10. stav 2. *Zakona o PDV-u*, uz ispunjenje uslova propisanih u tom stavu, u navedenim slučajevima prometa dobara i usluga obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga **ne obračunava i ne plaća PDV, već tu obavezu ima primalac dobara i usluga.**

Kada je reč o obavezi izdavanja računa za navedene slučajeve prometa dobara i usluga, **obveznik PDV-a koji je izvršio promet iz člana 10. stav 2. Zakona o PDV-u**, nezavisno od toga što nije poreski dužnik za taj promet, **dužan je da izda račun o tom prometu, jer Zakonom o PDV-u a ni Pravilnikom o računima to nije izuzeto. Razlika je samo u sadržini računa.**

U skladu sa članom 6. stav 2. *Pravilnika o računima* obveznik PDV-a koji vrši promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik primalac dobara i usluga izdaje račun sledeće sadržine:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga,
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) ukupan iznos naknade za izvršen promet dobara i usluga;
- 7) napomenu o odredbi ovog zakona na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*PDV nije obračunat u skladu sa članom 10. stav 2. sa pozivom na odgovarajuću tačku iz tog stava Zakona o PDV-u, u zavisnosti o kojem je prometu dobara i usluga reč.*".

Kada obveznik PDV-a vrši promet dobara i usluga drugom obvezniku PDV-a, pri čemu je za promet pojedinih dobara i usluga poreski dužnik isporučilac tih dobara i usluga, a za promet drugih dobara i usluga poreski dužnik primalac tih dobara i usluga, što je najčešći slučaj kod prometa dobara i usluga iz oblasti građevinarstva iz člana 10. stav 2. tačka 3) *Zakona o PDV-u*, **obveznik PDV-a koji vrši predmetni promet izdaje račun u kojem posebno iskazuje podatke o prometu za koji je taj obveznik PDV-a poreski dužnik, a posebno o prometu za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga.** Račun obveznika PDV-a treba, između ostalog, da sadrži i podatak o vrsti dobra, odnosno usluge posebno za oba prometa. Pored toga ovaj račun mora da ima iskazan podatak o poreskoj osnovici za promet za koji je poreski dužnik, poresku stopu i iznos obračunatog PDV-a na tu osnovicu. Takođe ovaj račun mora da sadrži klauzulu o neobračunavanju PDV-a za promet za koji je poreski obveznik primalac dobara i usluga. Ta klauzula mogla bi da glasi: "*PDV na vrednost izvršenih radova od __nije obračunat u skladu sa članom 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV-u*".

Napominjemo da je veoma važno da obveznik PDV-a isporučilac dobara i usluga izda račun sa navedenom sadržinom jer samo na osnovu pravilno izdatog računa obveznik PDV-a primalac dobara i usluga kao poreski dužnik može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza.

Naime, saglasno odredbi člana 28. stav 5. *Zakona o PDV-u*, obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga za koje je poreski dužnik, uz pretpostavku da ispunjava uslov iz člana 28. stav 1. *Zakona o PDV-u*, može da odbije obračunati PDV u svojstvu poreskog dužnika kao prethodni porez ako:

- 1) poseduje račun isporučioca dobara i usluga izdat u skladu sa članom 6. stav 2. *Pravilnika o računima*;
- 2) je obračunao PDV u svojstvu poreskog dužnika, odnosno ako poseduje interni obračun PDV-a po tom osnovu.

S obzirom da *Pravilnik o računima* nije bliže uređio sadržinu dokumenta na osnovu kojeg se vrši obračun PDV-a, obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga obračun PDV-a vrši na osnovu internog dokumenta, koji možemo nazvati: *Interni obračun PDV*. *Interni obračun PDV* sastavlja se za svaki primljeni račun isporučioaca dobara i usluga za koji je poreski dužnik.

Primer:

Evidentirani obveznik PDV-a - lice A, koje se bavi proizvodnjom kotlova, izvršilo je prodaju industrijskih otpadaka, u vrednosti od 100.000 dinara, evidentiranom obvezniku PDV-a - licu B, koji se bavi otkupom sekundarnih sirovina. Industrijski otpaci otpremljeni su dana 15.01.2020. godine.

U ovom primeru, obveznik PDV-a lice A dužno je da izda račun sledeće sadržine:

Račun broj 30 od 16.01.2020. godine

Lice "A": _____

Lice "B": _____

Adresa: _____

Adresa: _____

PIB: _____

PIB: _____

Datum prometa: 15.01.2020.

Rb.	Naziv	Iznos
1.	Isporučka sekundarnih sirovina	100.000
	Svega za uplatu	100.000
Napomena: PDV nije obračunat u skladu sa članom 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV-u		

Lice B dužno je da svojstvu poreskog dužnika na iznos naknade za primljene sekundarne sirovine po računu broj 30 od 16.01.2020. godine obračuna PDV. Obračun PDV-a vrši se internim obračunom koji bi mogao da izgleda ovako:

Interni obračun PDV-a broj 1. od 17.01.2020. godine po računu isporučioaca sekundarnih sirovina Lica A iz Beograda broj 30 od 16.01.2020. godine

Rb.	Naziv	Iznos po računu - osnovica	Stopa PDV	Iznos PDV
1.	Račun broj 30 od 16.01.2020.	100.000	20%	20.000

Interni obračun PDV-a vrši se u onom poreskom periodu kada je nastala poreska obaveza po osnovu isporuke sekundarnih sirovina, što se utvrđuje iz podatka "datum prometa" koji je iskazan u računu isporučioaca sekundarnih sirovina.

U ovom primeru obveznik lice B ima pravo da u istom poreskom periodu kada je izvršio obračun PDV-a u svojstvu poreskog dužnika, odbije obračunati PDV kao prethodni porez, s obzirom da poseduje račun lica A - isporučioaca sekundarnih sirovina izdat u skladu sa članom 6. stav 2. *Pravilnika o računima* i da je *Internim obračunom PDV-a* broj 1 od 17.01.2020. godine izvršio obračun PDV-a u svojstvu poreskog dužnika.

- **Sadržina računa za promet dobara i usluga stranog lica koje nije obveznik PDV-a u Republici i NIJE ODREDILO poreskog punomoćnika**

U skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3) *Zakona o PDV-u*, **ako strano lice nije odredilo poreskog punomoćnika, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a za taj promet ima primalac dobara i usluga.**

Izuzetno, kada strano lice vrši promet dobara i usluga u Republici Srbiji licu koje nije obveznik PDV-a, osim licu iz člana 9. stav 1. *Zakona o PDV-u* (državi organi), a naknadu za taj promet dobara i usluga u ime i za račun stranog lica naplaćuje obveznik PDV-a, poreski dužnik za taj promet je obveznik PDV-a koji naplaćuje naknadu.

Reč je o prometu koji vrši strano lice koje nije odredilo poreskog punomoćnika čije je mesto prometa, u skladu sa čl. 11. i 12. *Zakona o PDV-u* Republika Srbija.

Da podsetimo, utvrđivanje mesta prometa dobara i usluga zapravo je utvrđivanje da li je određeni promet dobara ili usluga izvršen u Republici, odnosno na unutrašnjem tržištu, ili u inostranstvu. **Samo promet dobara i usluga koji je izvršen u Republici Srbiji podleže PDV-u.** Prometom dobara i usluga koji je izvršen u Republici Srbiji smatra se onaj promet dobara i usluga koji je:

- stvarno izvršen na teritoriji Srbije, ili je
- zakonskim odredbama određeno da se smatra izvršenim u Republici Srbiji nezavisno od toga gde je promet stvarno izvršen.

Pri tome se teritorija Republike Srbije smatra jednim mestom isporuke, nezavisno od toga na kojoj je opštini ili naselju promet izvršen.

→ **Kada je reč o prometu dobara**, član 11. *Zakona o PDV-u* propisuje pet mogućih mesta prometa dobara, u zavisnosti od načina isporuke dobara. To su:

- 1) mesto u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza,
- 2) mesto ugradnje ili montaže,
- 3) mesto gde se dobro nalazi u trenutku ako se ne vrše slanje ili prevoz;
- 4) mesto u kojem primalac električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje čija se isporuka vrši preko prenosne, transportne i distributivne mreže, a koje je ova dobra nabavio radi dalje prodaje, ima sedište ili poslovnu jedinicu kojima se dobra isporučuju;
- 5) mesto prijema vode, električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje, za krajnju potrošnju.

U svim slučajevima kada strano lice koje nije odredilo poreskog punomoćnika vrši promet dobara domaćem licu, a ta dobra se u trenutku otpremanja, ili ako se ne otpremaju, nalaze na teritoriji Republike Srbije, ili se ta

dobra montiraju na teritoriji Republike Srbije, ili ako se mesto sedišta primaoca električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje za svrhe dalje prodaje nalazi na teritoriji Republike Srbije i ako se prijem vode, električne energije prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje vrši na teritoriji Republike Srbije, **smatra se da vrši oporezivi promet i po tom osnovu primalac dobara stiče svojstvo poreskog dužnika iz člana 10. stav 1. tačka 3) Zakona o PDV-u koji je dužan da obračuna i uplati PDV umesto stranog lica.**

Kada je reč o prometu usluga, primalac usluge stiče svojstvo poreskog dužnika ako strano lice nije obveznik PDV-a u Republici i ako nije odredilo poreskog punomoćnika, vrši promet usluga čije je mesto prometa, u skladu sa članom 12. *Zakona o PDV-u*, Republika Srbija.

U ovim slučajevima prometa dobara i usluga koje vrši strano lice koje nije obveznik PDV-a u Republici i nije odredilo poreskog punomoćnika, **primalac dobara i usluga stranog lica dužan je da u svojstvu poreskog dužnika iz člana 10. stav 1. tačka 3) Zakona o PDV-u obračuna i plati PDV umesto stranog lica.**

Obračun PDV-a, saglasno članu 24b *Pravilnika o računima* vrši se tako što se sačinjava interni račun na dan nastanka poreske obaveze u skladu sa članom 16. *Zakona o PDV-u*, odnosno na dan kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji, i to:

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) plaćanje, ako je naknada ili deo naknade plaćen u novcu pre prometa dobara i usluga;
- 3) izdavanje računa kod usluga iz člana 5. stav 3. tačka 1) *Zakona o PDV-u* (*prenos, ustupanje i davanje na korišćenje autorskih i srodnih prava, patenata, licenci zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine i usluge neposredno povezane sa tim uslugama*), i kod usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period.

Dan prometa dobara i usluga kao događaj na osnovu koga se određuje nastanak obaveze obračunavanja PDV-a od strane poreskog dužnika na naknadu stranog lica određuje se na osnovu člana 14. *Zakona o PDV-u* za promet dobara, a za promet usluga članom 15. *Zakona o PDV-u* (*više o tome vidi str. 12 ovog broja*).

U praksi nastanak poreske obaveze po osnovu obračunavanja PDV-a u svojstvu poreskog dužnika u najvećem broju slučajeva poklapaće se sa datumom izdavanja računa stranog lica. Ako je strano lice izvršilo promet dobara u jednom poreskom periodu i ako je račun stranog lica o tom prometu obveznik primio najkasnije do isteka roka za podnošenje poreske prijave za taj poreski period, u tom slučaju obveznik PDV-a dužan je da u tom poreskom periodu obračuna PDV u svojstvu poreskog dužnika.

Moguće je u praksi, naročito kod prometa dobara koje vrši strano lice, **da dan izvršenja prometa nastane u jednom poreskom periodu a da se račun stranog lica primi u drugom poreskom periodu** (npr. *da se otpremanje dobara izvrši krajem poreskog perioda, a da se račun stranog lica o izvršenom prometu dobara primi u narednom periodu posle isteka roka za podnošenje poreske prijave za taj poreski period*). U ovakvim slučajevima, **Ministarstvo finansija zauzelo je stav, da je obveznik PDV-a - poreski dužnik dužan da obračuna PDV na promet stranog lica u poreskom periodu u kome je nastala poreska obaveza, nezavisno od toga što u tom poreskom periodu obveznik PDV-a nema podatak o naknadi stranog lica s obzirom da račun stranog lica nije primljen u tom poreskom periodu. U ovim slučajevima dužan je da obračuna PDV na osnovu ugovorene naknade iz drugih dokumenata, ako je iskazana** (npr. *u ugovoru o sa stranim licem*). Ako tih podataka nema, u tom slučaju, prema stavu Ministarstva finansija izraženog u službenom mišljenju broj 413-00-422/2013-08 od 17.09.2013. godine, obveznik PDV-a, dužan je da obračuna PDV na procenjenu naknadu stranog lica. Ako se procenjena naknada na koju je obračunat PDV, razlikuje od naknade iskazane u računu stranog lica, u tom slučaju obveznik je dužan da u poreskom periodu u kome je primio računa stranog lica izvrši ispravku obračunatog PDV-a u skladu sa članom 21. Zakona o PDV-u. Prenosimo izvod iz pomenutog mišljenja:

"2. Osnovicu za obračunavanje PDV za usluge koje strano lice pruža licu sa teritorije Republike Srbije, za koje je mesto prometa teritorija Republike Srbije a poreski dužnik primalac usluga, čini iznos naknade koji strano lice prima ili treba da primi po tome osnovu, bez PDV. Ako strano lice nije izdalo i dostavilo račun za promet usluge do isteka roka za predaju poreske prijave PDV (Obrazac PP PDV) za poreski period u kojem je nastala poreska obaveza za predmetni promet, poreski dužnik - primalac usluge ima obavezu da za predmetni promet obračuna PDV na osnovicu koju čini ugovoreni, odnosno pretpostavljeni (procenjeni) iznos naknade (bez PDV). S tim u vezi, ako poreski dužnik - primalac usluge naknadno primi račun za promet te usluge od pružaoca usluge - stranog lica, pri čemu se iznos osnovice utvrđen na osnovu tog računa razlikuje od iznosa osnovice na koju je obračunat PDV, reč je o izmeni - smanjenju ili povećanju osnovice za obračunavanje PDV. U tom slučaju, u poreskom periodu u kojem je izmena nastala poreski dužnik - primalac usluge ima obavezu da u skladu sa tom izmenom izvrši ispravku iznosa PDV koji duguje po osnovu predmetnog prometa i ispravku odbitka prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario, a nema obavezu podnošenja izmenjene poreske prijave PDV za poreski period u kojem je nastala poreska obaveza po osnovu prometa usluge stranog lica."

Ako kod usluga iz člana 5. stav 3. tačka 1) Zakona o PDV-u (prenos, ustupanje i davanje na korišćenje autorskih i srodnih prava, patenata, licenci zaštitnih znakova i druga prava intelektualne svojine) i usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period, dan kada je strano lice izdalo račun i dan kada je poreski dužnik primio račun nisu u istom poreskom periodu, poreski dužnik sačinjava interni račun u poreskom periodu u kojem je primio račun stranog lica.

Napominjemo, da obaveza obračunavanja PDV-a u svojstvu poreskog dužnika - primaoca dobara, odnosno usluga stranog lica postoji i u slučaju kada obveznik PDV-a nije platio naknadu za primljena dobara ili usluge stranom licu. Činjenica da li je plaćena naknada stranom licu ili ne, nije od uticaja na obavezu obračunavanja PDV-a u svojstvu poreskog dužnika pa ni u slučaju kada je poreski dužnik obveznik PDV-a kome je odobreno da poresku obavezu utvrđuje po naplaćenom potraživanju iz člana 36a Zakona o PDV-u (sistem naplate). Naime, članom 36a stav 5. tačka 3) Zakona o PDV-u izričito je propisano da se sistem naplate ne primenjuje na promet dobara i usluga za koji je obveznik PDV-a poreski dužnik iz člana 10. stav 1. tač. 2) i 3) Zakona o PDV-u.

Interni račun mora sadržati sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika PDV-a primaoca dobara i usluga;
- 2) broj i datum internog računa;
- 3) broj i datum računa stranog lica za koji se vrši obračun PDV-a;
- 4) datum prometa dobara, odnosno usluga stranog lica;
- 5) iznos naknade iz računa stranog lica izražen u valuti stranog lica;
- 6) srednji kurs Narodne banke Srbije na dan prometa dobara, odnosno usluga;
- 7) iznos naknade stranog lica izražen u dinarima - poreska osnovica;
- 8) stopa PDV-a;
- 9) iznos PDV-a na poresku osnovicu;
- 10) ime i potpis lica koje je sastavilo interni obračun.

Primalac dobara i usluga obračunati PDV po internom račun može odbiti kao prethodni porez od svog dugovanog PDV-a ako ispunjava uslove iz člana 28. stav 1. Zakona o PDV-u. Odbitak prethodnog poreza vrši se u onom poreskom periodu u kojem je internim računom izvršen obračun PDV-a na naknadu stranog lica koje nije odredilo poreskog punomoćnika.

- **Sadržina računa za promet dobara i usluga stranog lica koje JE ODREDILO poreskog punomoćnika**

Strano lice koje vrši promet dobara i usluga na teritoriji Republike obveznik je PDV-a i poreski dužnik je za taj promet, osim ako je za određeni oporezivi promet dobara i usluga propisano da je poreski dužnik drugo lice. **Obračunavanje i plaćanje PDV-a kao i izvršavanje drugih obaveza iz Zakona o PDV-u (podnošenje evidencione i poreske prijave, vođenje poreskih evidencija, izdavanje računa i dr.) vrši preko poreskog punomoćnika koga je dužno da odredi.**

Kada je reč o obavezi izdavanja računa, **račun o izvršenom prometu dobara i usluga stranog lica isključivo izdaje poreski punomoćnik stranog lica**. Napominjemo da se poreski punomoćnik ne oslobađa od obaveze izdavanja računa za određeni promet dobara i usluga i u slučaju kada za taj promet račun izda i strano lice. O tome prenosimo izvod iz mišljenja Ministarstva finansija broj 011-00-286/2016-04 od 7.04. 2016. godine:

"Račun za promet dobara i usluga koji na teritoriji Republike Srbije vrši strano lice - obveznik PDV izdaje isključivo poreski punomoćnik stranog lica u skladu sa Zakonom. U računu koji poreski punomoćnik izdaje u ime i za račun stranog lica - obveznika PDV-a, pored ostalih propisanih podataka, navode se i podaci o nazivu, odnosno imenu i prezimenu punomoćnika, adresi sedišta, odnosno prebivališta punomoćnika i PIB-u, odnosno JMBG-u punomoćnika. S tim u vezi, ako je strano lice - obveznik PDV-a izdalo račun za promet dobara i usluga koji vrši na teritoriji Republike Srbije, ta okolnost ne umanjuje obavezu poreskog punomoćnika da za taj promet izda račun u skladu sa Zakonom."

U skladu sa članom 6. stav 2. i člana 24a *Pravilnika o računima*, ako strano lice vrši oporezivi promet dobara i usluga za koji je istovremeno i poreski dužnik, račun koji izdaje poreski punomoćnik mora sadržavati sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa,*
- 2) naziv, odnosno ime i prezime punomoćnika;
- 3) adresa sedišta, odnosno prebivališta punomoćnika;
- 4) PIB-u, odnosno JMBG-u punomoćnika;
- 5) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 6) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 7) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 8) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 9) iznos osnovice;
- 10) poresku stopu koja se primenjuje;
- 11) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu;
- 12) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje period naplate, ako se primenjuje sistem naplate.

Ako strane lice vrši promet dobara i usluga za koji je i poreski dužnik, a za koji je propisano poresko oslobođenje, ne iskazuje podatke o poreskoj osnovici, stopi i iznosu PDV-a već umesto toga napomenu o odredbi ovog zakona na osnovu koje nije obračunat PDV.

* Upisuje se naziv, adresa stranog lica, a kao PIB upisuje se PIB, odnosno EBC koji je dodeljen stranom licu u Republici Srbiji.

Ako strano lice vrši oporezivi promet dobara i usluga za koji istovremeno nije i poreski dužnik, već je poreski dužnik drugo lice (npr. ako vrši promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva), račun sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;*
- 2) naziv, odnosno ime i prezime punomoćnika;
- 3) adresu sedišta, odnosno prebivališta punomoćnika;
- 4) PIB, odnosno JMBG punomoćnika;
- 5) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 6) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 7) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 8) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 9) napomenu o odredbi Zakona na osnovu koje nije obračunat PDV (u našem primeru: *član 10. stav 2. tačka 3) Zakona*).

1.2. Sadržina računa kao dokumenta za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza za specifične vidove prometa dobara i usluga

• Sadržina PDV računa kod SUKCESIVNIH ISPORUKA dobara

Sukcesivna isporuka dobara postoji u slučajevima svakodnevnog snabdevanja kupaca robom kao na primer kod svakodnevne isporuke hleba, mleka, dnevne štampe i dr.

U slučajevima svakodnevne isporuke dobara bilo bi neracionalno izdavati račun za svaku isporuku dobara, stoga je uobičajeno u praksi da se o ovakvoj isporuci ispostavlja račun za određeni duži period, kojim se obuhvataju sve pojedinačne isporuke u periodu za koji se račun izdaje. To su najčešće računski o desetodnevnoj, petnaestodnevnoj ili mesečnoj isporuci dobara, a ređi su slučajevi da se izdaju računski za period duži od mesec dana. Poštujući opravdanost ovakvog fakturisanja isporuke dobara, *Pravilnikom o računima* uređen je način izdavanja računa pri sukcesivnoj isporuci dobara.

Pravilnikom o računima dozvoljena je mogućnost da obveznik PDV-a pri sukcesivnoj isporuci dobara izda jedan račun za više pojedinačnih isporuka s tim što je propisano ograničenje u korišćenju izdavanja takvog računa.

* Upisuje se naziv, adresa stranog lica, a kao PIB upisuje se PIB, odnosno EBC koji je dodeljen stranom licu u Republici Srbiji.

Prema članu 22. stav 1. *Pravilnika o računima*, **obveznik PDV-a koji, na osnovu zaključenih ugovora, sukcesivno vrši isporuku dobara ili usluga, može da izda jedan račun za više pojedinačnih isporuka dobara ili usluga jednom licu, pod uslovom da u svojoj evidenciji obezbedi podatke od značaja za obračunavanje i plaćanje PDV-a** (datum prometa dobara ili usluga, vrsta i količina isporučenih dobara ili vrsta i obim usluga, iznos osnovice, poreska stopa koja se primenjuje, iznos PDV-a i napomena u poreskom oslobođenju).

Iz navedenog stava 1. člana 22. *Pravilnika o računima* možemo zaključiti da **obveznik PDV-a može da izda jedan račun za više pojedinačnih isporuka** (u daljem tekstu: račun o sukcesivnoj isporuci dobara) **pod uslovom da:**

- 1) ima zaključen ugovor sa kupcem o sukcesivnoj isporuci dobara;**
- 2) u svojoj evidenciji obezbedi podatke od značaja za obračunavanje i plaćanje PDV-a.**

Stavovima 2. i 3. člana 22. *Pravilnika o računima* **propisano je ograničenje u korišćenju računa o sukcesivnoj isporuci dobara**, i to na sledeći način:

- obveznik PDV-a čiji je poreski period **kalendarski mesec**, dužan je da izda račun o sukcesivnoj isporuci dobara najmanje jednom u poreskom periodu, i to najkasnije poslednjeg dana poreskog perioda za isporuku dobara i usluga izvršenih u tom poreskom periodu;
- obveznik PDV-a čiji je poreski period **kalendarsko tromesečje**, dužan je da izda račun o sukcesivnoj isporuci dobara najmanje tri puta u poreskom periodu, i to najkasnije poslednjeg dana kalendarskog meseca u poreskom periodu - kalendarskom tromesečju za isporuku dobara i usluga izvršenih u tom poreskom periodu.

Dakle, obveznik PDV-a čiji je poreski period **kalendarski mesec** dužan je da izda **najmanje jedan račun** o sukcesivnoj isporuci dobara a može i više računa o sukcesivnoj isporuci dobara u toku kalendarskog meseca, a obveznik PDV-a čiji je poreski period **kalendarsko tromesečje** dužan je da izda **najmanje tri računa** o sukcesivnoj isporuci dobara, odnosno najmanje jednom mesečno i to poslednjeg dana svakog kalendarskog meseca u tromesečnom poreskom periodu, a može i više od tri računa o sukcesivnoj isporuci dobara u toku kalendarskog tromesečja.

Račun o sukcesivnoj isporuci dobara mora da obuhvati sve pojedinačne isporuke dobara u periodu od prvog do poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun o sukcesivnoj isporuci dobara. Ako obveznik PDV-a, čiji je poreski period kalendarski mesec, izdaje jedan račun za sve pojedinačne isporuke u toku poreskog perioda - kalendarski mesec, taj račun **mora da obuhvati pojedinačne isporuke od prvog do poslednjeg dana u kalendarskom mesecu** (od 1. do 30, odnosno 31. u mesecu i od 1. do 28, odnosno 29. kada je reč o februaru). Nije

dozvoljeno da račun o sukcesivnoj isporuci dobara obuhvati pojedinačnu isporuku iz drugog poreskog perioda (*npr. od 2. januara do 2. februara ili od 15 tekućeg do 15 narednog meseca*), jer bi to dovelo do netačno utvrđene poreske obaveze za taj poreski period. Naime, u skladu sa članom 49. *Zakona o PDV-u*, obveznik je dužan da obračunava PDV za odgovarajući poreski period na osnovu prometa dobara i u usluga u tom periodu, ako je za njih, u skladu sa članom 16. *Zakona o PDV-u* nastala poreska obaveza. U ovim slučajevima poreska obaveza nastala bi u dva poreska perioda.

Kada je reč o podacima koje, u skladu sa članom 42. *Zakona o PDV-u* račun mora da sadrži, u slučaju sukcesivne isporuke dobara ti podaci se mogu obezbediti:

- 1) u samom računu o sukcesivnoj isporuci dobara;
- 2) u pratećoj dokumentaciji, odnosno poreskoj evidenciji.

Podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) iznosu osnovice;
- 5) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 6) iznosu PDV-a koji je obračunat na osnovicu,

treba iskazati u samom računu o sukcesivnoj isporuci dobara, na način kao i kod prometa dobara koja se ne vrši sukcesivno.

Podatke o **vrsti i količini isporučenih dobara** treba iskazati na taj način što bi se u računu o sukcesivnoj isporuci dobara, u koloni za vrstu i količinu isporučenih dobara pozvalo na zbirni dokument o sukcesivnoj isporuci dobara, *npr. "Isporuka hleba po specifikaciji broj 1 od 31.01.2020. godine"*, dok bi se podaci o vrsti, količini, ceni i vrednosti pojedinačne isporuke obezbeđivali u poreskoj evidenciji preko prateće dokumentacije kao što je otpremnica, odnosno prijemnica i sl.

Podatak o **datumu prometa dobara** se ne iskazuje u računu o sukcesivnoj isporuci dobara, već se taj podatak takođe obezbeđuje iz poreske evidencije preko prateće dokumentacije kao što je otpremnica, odnosno prijemnica i sl.

• **Izdavanje računa u slučajevima prometa dobara putem PRETPLATE**

U oblasti izdavaštva, uobičajena je prodaja časopisa, stručnih i drugih publikacija putem pretplate (*tromesečne, polugodišnje, godišnje*).

U skladu sa članom 5a *Pravilnika o računima*, obveznik PDV-a koji je primio naknadu na ime pretplate za isporuku dnevnih novina i serijskih publikacija iz člana 23. stav 2. tač. 8) i 9) Zakona, nezavisno od toga da li je pojedinačna vrednost tih dobara opredeljena ili nije opredeljena, nema obavezu izdavanja računa iz člana 42. stav 1. Zakona.

Dakle, **obveznici PDV-a koji vrše prodaju dnevnih novina i serijskih i monografskih publikacija, nisu dužni da izdaju račun za svaku pojedinačnu isporuku novine ili publikacije, već je dovoljno da izdaju jedan račun za celokupnu pretplatu, koji je ujedno i konačan račun za taj promet dobara.** Ovaj račun mora da sadrži sve propisane podatke iz člana 42. stav 4. i člana 6. stav 1. *Pravilnika o računima* (vidi str. 10 ovog broja).

- **Račun kao dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza po osnovu usluga gradskog javnog prevoza u Beogradu**

Javni gradski prevoz u Beogradu organizuje i sprovodi Gradski sekretarijat za saobraćaj Direkcija za javni prevoz, a neposredni javni prevoz u gradskom saobraćaju vrše više prevoznika - učesnika Integrisanog tarifnog sistema (ITS). U skladu sa tim sistemom javnog gradskog prevoza, neposrednu prodaju karata za prevoz, na osnovu ugovora zaključenog sa Direkcijom za prevoz, vrši jedno lice - obveznik PDV-a, koji nije prevoznik, a pre izvršenog prevoza. Obveznik PDV-a koji vrši neposrednu prodaju karata za javni prevoz, naplaćuje od korisnika prevoza celokupnu naknadu za prevoz, koju u celini prenosi Direkciji za javni prevoz, a koja zatim uplaćuje učesnicima prevoza ITS.

U ovakvim slučajevima, **da bi korisnici prevoza mogli da ostvare odbitak prethodnog poreza po tom osnovu, obveznik PDV-a, koji neposredno naplaćuje ukupnu naknadu za prevoz, koji vrše druga lica, treba da izda račun u smislu člana 19. *Pravilnika o računima*, a ne račun u skladu sa članom 42. *Zakona o PDV-u*, s obzirom da ne vrši usluga prevoza.**

Naime, odredbom člana 19. *Pravilnika o računima* propisano je da kada obveznik PDV-a, na osnovu ugovora zaključenog sa Republikom, njenim organima, organima teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave, naplaćuje jedinstvenu naknadu za promet dobara i usluga koji vrše druga lica, **račun za promet tih dobara i usluga izdaje obveznik PDV-a koji naplaćuje jedinstvenu naknadu, a ne lica koja vrše promet dobara ili usluga**, o čemu dostavlja obaveštenje licima koji vrše taj promet u roku od pet dana po isteku kalendarskog meseca. U skladu sa stavom 2. tog člana jedinstvenom naknadom smatra naknada koja se naplaćuje za promet dobara i usluga koji vrši više lica.

Račun koji, u smislu odredbe člana 19. *Pravilnika o računima*, izdaje obveznik PDV-a koji neposredno vrši prodaju karata za prevoz, **smatra se istovremeno i avansnim i konačnim računom**, i na osnovu tog računna obveznik PDV-a - korisnik prevoza može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza.

Ovaj račun treba da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) osnovu za avansno plaćanje, vrsti i količini prodatih karata;
- 5) iznosu poreske osnovice;
- 6) poreskoj stopi koja se primenjuje i
- 7) iznosu obračunatog PDV-a.

Obračunati PDV po ovom računu, obveznik PDV-a koji vrši neposrednu prodaju karata za prevoz, ne iskazuje u poreskoj prijavi kao svoju obavezu, s obzirom da usluge prevoza vrše druga lica - prevoznici, učesnici ITS, koji su dužni da, na osnovu obaveštenja koje dobijaju od obveznika PDV-a - prodavca karata za prevoz, obračunaju PDV i iskažu u poreskoj prijavi.

- **Slučajevi kada primalac dobara, odnosno korisnik usluge izdaje račun umesto izvršioca prometa dobara, odnosno usluga**

Članom 43. *Zakona o PDV-u* propisano je da računom iz člana 42. stav 1. Zakona, odnosno **PDV računom smatra i dokument o obračunu koji izdaje obveznik kao primalac dobara i usluga kojim se obračunava naknada za promet dobara i usluga.**

Za ovakav slučaj moraju da se ispune sledeći uslovi:

- 1) da obveznik - primalac dobara i usluga ima pravo da iskaže PDV u računu (da je obveznik PDV-a);
- 2) da između obveznika koji izdaje i obveznika koji prima dokument o obračunu postoji saglasnost da obračun prometa dobara i usluga izvrši primalac dobara i usluga;
- 3) da je dokument o obračunu odnosno račun dostavljen obvezniku koji je isporučio dobra ili uslugu;
- 4) da se obveznik koji je isporučio dobra i usluge pismeno saglasio sa iskazanim PDV-om.

U ovom slučaju, **obračun naknade za izvršen promet dobara izdat od strane primaoca dobara, odnosno usluga smatra se PDV računom obveznika PDV-a koji je dužan da obračunati PDV u tom računu iskaže kao svoj dugovani PDV.** Istovremeno ovaj račun služi kao dokumenat za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza.

Primer:

Lice "A" - obveznik PDV-a koji je trgovac na veliko zaključio je ugovor sa fizičkim licem "B" koje je takođe obveznik PDV-a i za njegov račun vrši akvizitersku prodaju robe. Nakon izvršene prodaje, a na osnovu zajedničkog dogovora, lice "A" sastavlja obračun prodaje umesto lica "B", utvrđuje iznos naknade i iznos PDV-a na tu naknadu. Lice "B" je dužno da iskaže PDV u svojoj prijavi, a lice "A" ima pravo da odbije tako obračunati PDV.

Mogućnost iz člana 43. *Zakona o PDV-u* može se koristiti i pri komisioj prodaji dobara.

Obračun naknade koji izdaje primalac dobara i usluga mora da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca dobara i usluga;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju obračuna;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izvršioca dobara i usluga;
- 4) vrsti i obim prometa dobara i usluga;
- 5) iznosu poreske osnovice;
- 6) poreskoj stopi koja se primenjuje, i
- 7) iznosu obračunatog PDV-a.

1.3. Sadržina drugih dokumenata na osnovu kojih se može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza

U prethodnim tačkama *Teme broja* detaljno smo pisali o sadržini PDV računa o izvršenom prometu dobara kao osnovnom dokumentu na osnovu kojeg se u najvećem broju slučajeva ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza. Međutim, **postoje specifični slučajevi po osnovu kojih obveznik PDV-a može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza.** Za deo ovih slučajeva, *Pravilnikom o računima* je propisan obavezan sadržaj dokumenta na osnovu kojih obveznik PDV-a može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza, dok za nekoliko tih slučajeva to nije učinjeno te su obveznici dužni da sadržinu tih dokumenata sami koncipiraju. **Reč je o dokumentima u slučajevima:**

- 1) **promene naknade posle izvršenog prometa;**
- 2) **isplate PDV nadoknade poljoprivredniku;**
- 3) **nabavke dobara preko prodavnica na malo koje evidentiraju promet preko fiskalne kase.**

- **Sadržina dokumenta za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza po osnovu PROMENE NAKNADE posle izvršenog prometa**

U praksi je čest slučaj da se nakon izvršenog prometa dobara i usluga naknadno izmeni poreska osnovica (*to je najčešće slučaj kod naknadno odobrenih popusta u ceni, grešaka u utvrđivanju naknade, naknadnog zaduživanja ili odobravanja u skladu sa ugovorom o isporuci robe, naplate komunalnih troškova kod zakupa poslovnog prostora i dr.*).

Izmena poreske osnovice postoji kada se ona poveća ili kada se ona smanji. Međutim, posledice koje izmena poreske osnovice proizvodi nisu iste kada se ona poveća u odnosu na to kada se ona smanji.

Kod naknadnog povećavanja poreske osnovice obveznik PDV-a isporučilac dobara i usluga je dužan da poveća dugovani PDV po tom osnovu.

Kod naknadnog smanjenja poreske osnovice obveznik PDV-a isporučilac dobara i usluga može da smanji dugovani PDV samo ako su ispunjeni propisani uslovi.

a) Sadržina dokumenta o ispravci poreske osnovice po osnovu SMANJENJA naknade

Uzimajući u obzir član 21. st. 3, 5. i 6. *Zakona o PDV-u* i čl. 4. st. 6. i 7. *Pravilnika o načinu izmene poreske osnovice za obračunavanje poreza na dodatu vrednost* ("Sl. glasnik RS", broj 86/15 - u daljem tekstu: *Pravilnik o izmeni poreske osnovice*), **najčešći slučajevi kod kojih obveznik PDV-a može da naknadno smanji poreku osnovicu i iznos dugovanog PDV-a su kod:**

- naknadno odobrenih popusta u ceni;
- vraćanja dobara kojima je uobičajeni period upotrebe istekao (remitenda), ili kojima je istekao ili ističe rok upotrebe određen od strane proizvođača, ako je vraćanje dobara predviđeno propisom ili ugovorom između obveznika koji je izvršio promet i lica kojem je taj promet izvršen;
- vraćanje dobara koji se vrši u skladu sa zakonom kojim se uređuje zaštita potrošača;
- raskida ugovora, u skladu sa zakonom;
- nemogućnosti naplate na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku ili na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju,
- drugim slučajevima smanjenja naknade.

Ako se poreska osnovica naknadno smanji po bilo kojem od navedenih slučajeva obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga može po tom osnovu da smanji iznos obračunatog PDV ako su ispunjeni propisani uslovi.

U skladu sa članom 21. stav 3. *Zakona o PDV-u* i člana 4. stav 1. *Pravilnika o načinu izmene poreske osnovice*, **obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga koji je izvršio naknadno smanjenje osnovice PDV-a može da smanji iznos obračunatog PDV-a ako je:**

- 1) **izdao dokument o naknadnom smanjenju poreske osnovice;**
- 2) **obveznik PDV-a kome je izvršen promet dobara ili usluga ispravio odbitak prethodnog poreza i o tome ga pismeno obavestio.**

Sadržina dokumenta o naknadnom smanjenju poreske osnovice propisana je članom 15. Pravilnika o računima.

Prema članu 15. stav 1. *Pravilnika o računima* dokument o smanjenju poreske osnovice mora najmanje da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta;
- 4) iznosu za koji je smanjena osnovica za obračunavanje PDV-a, poreskoj stopi i iznosu za koji je smanjen iznos obračunatog PDV-u;
- 5) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate u skladu sa Zakonom - u slučaju kada se za taj promet primenjuje sistem naplate;
- 6) broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga, čija se poreska osnovica smanjuje.

Napominjemo da *Pravilnikom o računima* nije propisan oblik ovog dokumenta već samo njegova obavezna sadržina, pa taj dokument može da se oblikuje prema potrebama svakog obveznika i može da sadrži, pored obaveznih podataka i druge podatke. Takođe ni naziv ovog dokumenta nije propisan, ali u praksi je uobičajen naziv "*Knjižno odobrenje*", a kod naknadnog povećanja osnovice "*Knjižno zaduženje*". Ovaj dokument se može nazvati i drugačije kao na primer: "*Dokument o smanjenju poreske osnovice za PDV*" i sl.

U vezi sa iskazivanjem podatka o broju i datumu računa čija se poreska osnovica smanjuje, napominjemo da ako se dokument o smanjenju poreske osnovice odnosi na više računa, što je najčešće kod rabata koji se daju na kraju godine, ili po isteku određenog vremenskog perioda, u tom slučaju podatak o broju i datumu računa može se dati u posebnoj specifikaciji, koja će činiti sastavni deo dokumenta o smanjenju poreske osnovice, s tim što se u dokumentu o smanjenju poreske osnovice za podatak u računu o izvršenom prometu navodi "*Prilog specifikacija*".

Sadržina obaveštenja da je obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga izvršio smanjenje ostvarenog prethodnog poreza po osnovu naknadnog smanjenja poreske osnovice nije propisana, ali ono mora sadržati jasno određenje da je po osnovu naknadnog smanjenja poreske osnovice izvršeno i smanjenje ostvarenog odbitka prethodnog poreza i u kom poreskom periodu. *Na primer: "Obaveštavamo vas da smo na osnovu vašeg knjižnog odobrenja broj od u poreskom periodu 2016. godine izvršili ispravku - smanjenje ostvarenog odbitka prethodnog poreza."*

U praksi je uobičajeno da obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga na samom dokumentu o smanjenju poreske osnovice otkuca tekst ovog obaveštenja, s tim što ostavlja prostor da obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga unese podatak u kom je poreskom periodu izvršio ispravku ostvarenog odbitka, i tako popunjen dokument vrati obvezniku PDV-a - isporučiocu dobara i usluga. U ovim slučajevima to obaveštenje mora da sadrži jasno određenje u kom je poreskom periodu izvršio ispravku poreskog odbitka, a ne određenje **da će u tom poreskom periodu izvršiti ispravku poreskog odbitka.**

Ako su ispunjeni ovi uslovi obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga može smanjiti iznos dugovanog PDV-a po računu o izvršenom prometu čija se ispravka vrši. **Smanjenje dugovanog PDV-a vrši se u onom poreskom periodu kada je obveznik PDV-a primio obaveštenje da je obveznik PDV-a primalac dobara i usluga izvršio ispravku prethodnog poreza.**

Smanjenje iznosa obračunatog PDV-a vrši se tako što se **na iznos smanjenja poreske osnovice primeni poreska stopa koja je za taj promet važila u vreme kada je promet izvršen.** U slučaju da je u međuvremenu poreska stopa promenjena, smanjenje iznosa PDV-a vrši se po stopi koja je bila u primeni kada je promet dobara i usluga izvršen.

U slučaju kada je promet izvršen licu koje nije obveznik PDV-a ili obvezniku PDV-a koji nema pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV-a izdaje samo dokument iz člana 15. *Pravilnika o računima* sa navedenom obaveznom sadržinom.

Ako se poreska osnovica naknadno izmeni - smanji za promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik primalac dobara i usluga, *na primer, u prometu sekundarnih sirovina, promet dobara i usluga u građevinarstvu i dr.* **obveznik PDV-a isporučilac dobara i usluga dužan je da izda primaocu dobara i usluga dokument o tom smanjenju,** dok smanjenje iznosa dugovanog PDV-a a osnovu tog dokumenta vrši obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga.

U skladu sa članom 15. stav 1. *Pravilnika o računima* **dokument o smanjenju poreske osnovice mora najmanje da sadrži sledeće podatke o:**

- 1) nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta;
- 4) iznosu za koji je smanjena naknada, bez PDV-a;
- 5) broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga, čija se poreska osnovica smanjuje.

b) Sadržina dokumenta o ispravci poreske osnovice po osnovu POVEĆANJA naknade

Naknadno povećanje poreske osnovice najčešće se pojavljuje kod naknadnog zaračunavanja sporednih troškova koji čine sastavni deo poreske osnovice PDV-a koji nisu bili poznati u vreme izvršavanja prometa dobara i usluga. **Povećanje poreske osnovice imamo samo u slučaju kada se sporedni troškovi naplaćuju nakon izvršenog prometa.** Najčešći slučajevi naknadnog povećanja poreske osnovice postoje kod usluga izdavanja u zakup poslovnog i drugog prostora po osnovu naplate komunalnih troškova (*struje, vode, iznošenje smeća i dr.*), ako se ti troškovi naplaćuju nakon izdavanja računa o izvršenom prometu usluga davanja u zakup.

U skladu sa članom 21. stav 1. *Zakona o PDV-u* i člana 3. *Pravilnika o izmeni poreske osnovice*, **ako se poreska osnovica naknadno poveća obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga koji je poreski dužnik za taj promet, dužan je da po tom osnovu obračuna PDV.** Obaveza obračunavanja PDV-u odnosi se i na primaoca dobara i usluga iz člana 10. stav 1. tačka 3) i člana 10. st. 2. i 3. *Zakona o PDV-u* (*promet sekundarnih sirovina, promet iz oblasti građevinarstva i dr.*).

Primalac dobara i usluga ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu povećanja iznosa PDV-a zbog naknadnog povećanja poreske osnovice, pod uslovom da su ispunjeni propisani uslovi za taj odbitak. Takođe, i poreski dužnik iz člana 10. stav 1. tačka 3) i st. 2 i 3. *Zakona o PDV-u* (*promet sekundarnih sirovina, promet iz oblasti građevinarstva i dr.*) ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu povećanja iznosa PDV-a zbog naknadnog povećanja poreske osnovice, pod uslovom da su ispunjeni propisani uslovi za taj odbitak.

Povećanje poreske osnovice i dugovanog PDV-a vrši se izdavanjem dokumenta čija je sadržina propisana *Pravilnikom o računima*.

Prema članu 15. stav 1. *Pravilnika o računima* **dokument o povećanju poreske osnovice mora najmanje da sadrži podatke o:**

- 1) nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta;
- 4) iznosu za koji je povećana osnovica za obračunavanje PDV-a, poreskoj stopi i iznosu za koji je povećan iznos obračunatog PDV-a;
- 5) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate u skladu sa Zakonom - u slučaju kada se za taj promet primenjuje sistem naplate;
- 6) broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga, čija se poreska povećava.

Napominjemo da *Pravilnikom o računima* nije propisan oblik ovog dokumenta već samo njegova obavezna sadržina, pa taj dokument može da se oblikuje prema potrebama svakog obveznika i može da sadrži, pored obaveznih podataka i druge podatke. Takođe ni naziv ovog dokumenta nije propisan, ali u praksi je uobičajen naziv "*Knjižno zaduženje*". Ovaj dokument se može nazvati i drugačije, kao na primer: "*Dokument o povećanju poreske osnovice za PDV*" i sl.

U vezi sa iskazivanjem podatka o **broju i datum računa** čija se poreska osnovica povećava, napominjemo da ako se dokument o povećanju poreske osnovice odnosi na više računa, što je ređi slučaj, u tom slučaju podatak o broju i datumu računa može se dati u posebnoj specifikaciji, koja čini sastavni deo dokumenta o povećanju poreske osnovice, s tim što se u dokumentu o povećanju poreske osnovice za podatak o računu o izvršenom prometu navodi: "*Prilog specifikacija*".

Ukazujemo da je veoma važno da o povećanju poreske osnovice obveznik PDV-a isporučilac dobara i usluga sačini dokument u koji sadrži sve propisane podatke iz člana 15. *Pravilnika o računima*, **jer samo na osnovu pravilno izdatog dokumenta obveznik PDV-a - primalac dobara i usluga može naknadno povećati iznos prethodnog poreza.**

Ako se povećava naknada za izvršeni promet koji je oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom ili bez prava na odbitak prethodnog poreza, ili za promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik primalac dobara i usluga, u tom slučaju obveznik PDV-a - isporučilac dobara i usluga izdaje dokument iz člana 15. *Pravilnika o računima* bez podataka o osnovici, poreskoj stopi i iznosu povećanog PDV-a.

● **Sadržina dokumenta za priznavanje odbitka prethodnog poreza po osnovu isplate PDV NADOKNADE POLJOPRIVREDNIKU**

Prema odredbi člana 34. stav 1. *Zakona o PDV-u*, fizička lica koja su vlasnici, zakupci i drugi korisnici poljoprivrednog i šumskog zemljišta i fizička lica koja su kao nosioci, odnosno članovi poljoprivrednog gazdinstva upisana u registru poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisom kojim se uređuje registracija poljoprivrednih gazdinstava (u daljem tekstu: poljoprivrednici), imaju pravo na nadoknadu po osnovu PDV-a (u daljem tekstu: PDV nadoknada), pod uslovima i na način određen ovim zakonom. PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivredne usluge obveznicima PDV-a.

Ako poljoprivrednici izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivredne usluge, obveznik je dužan da obračuna PDV nadoknadu u iznosu od 8% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaje dokument za obračun (u daljem tekstu: priznanica), kao i da obračunatu PDV nadoknadu isplati poljoprivrednicima u novcu (uplatom na tekući račun ili račun štednje). Obračunatu PDV nadoknadu imaju pravo da odbiju kao prethodni porez pod uslovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku.

U skladu sa članom 16. st. 1. i 2. *Pravilnika o računima priznanica se smatra PDV računom* u smislu člana 42. stav 1. *Zakona o PDV-u pod uslovom da sadrži sledeće podatke:*

- 1) naziv, odnosno ime i prezime, adresu i PIB obveznika PDV-a - izdavaoca priznanice;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj priznanice;
- 3) ime, prezime, adresu i PIB poljoprivrednika;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara, odnosno vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara, odnosno usluga;
- 6) vrednost primljenih dobara, odnosno usluga;
- 7) iznos PDV nadoknade obračunate poljoprivredniku.

Reč je o podacima koje priznanica mora da sadrži, s tim što obveznik **može da u priznatici iskazuje i druge podatke koji su njemu, u skladu sa njegovim poslovanjem, neophodni**. Predlažemo da priznanica, pored ovih podataka treba da sadrži i broj izvoda o upisu u *Registar poljoprivrednih gazdinstava*, koji izdaje Uprava za trezor. Isto tako, s obzirom da se PDV nadoknada priznaje kao prethodni porez samo ako je i plaćena, potrebno je u priznatici navesti **datum isplate**. Pri tome napominjemo da pomenutim pravilnikom nije propisan i oblik priznanice odnosno dokumenta o obračunu i isplati PDV nadoknade. Oblik dokumenta o obračunu PDV nadoknade je slobodan i on se može formirati u skladu sa potrebama obveznika PDV-a, bitno je da sadrži gore pomenute podatke.

Pod pretpostavkom da je obveznik PDV-a platio PDV nadoknadu i primljena dobra i usluge poljoprivredniku i pod pretpostavkom da primljena dobra i usluge od poljoprivrednika koristi ili će koristiti za svrhe iz člana 28. stav 1. *Zakona o PDV-u*, obveznik PDV-a primalac poljoprivrednih dobara i usluga može isplaćenu PDV nadoknadu poljoprivredniku da odbije kao prethodni porez samo ako priznanica o isplaćenoj nadoknadi sadrži podatke iz člana 16. st. 1. i 2. *Pravilnika o računima*.

- ***Dokument za priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza pri nabavci dobara preko prodavnica na malo koje evidentiraju promet PREKO FISKALNE KASE***

Članom 25. stav 1. *Pravilnika o računima*, izričito je propisano da **fiskalni isečak koji izdaje obveznik PDV-a - prodavac na malo** u skladu sa *Zakonom o fiskalnim kasama*, **ne smatra se računom u smislu člana 28. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV-u na osnovu kojeg obveznik PDV-a može ostvariti odbitak prethodnog poreza**.

U cilju obezbeđivanja da obveznik ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza i u slučaju kada vrši nabavku dobara preko prodavnica na malo drugih obveznika PDV-a, članom 25. stav 2. *Pravilnika o računima* propisano je da je **obveznik koji vrši promet na malo dužan da, na zahtev kupca, uz fiskalni isečak, odnosno fiskalni račun** izda i račun u skladu sa članom 42. stav 4. *Zakona o PDV-u*.

Dakle, obveznik PDV-a, da bi ostvario pravo na odbitak prethodnog poreza pri nabavci dobara iz prodavnica na malo mora, sa pozivom na član 25. stav 2. *Pravilnika o računima* zahtevati od prodavca na malo da izda i račun u skladu sa članom 42. stav 4. *Zakona o PDV-u*. Ovaj račun mora sadržati sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;
- 7) poresku stopu koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu.

Račun, pored navedenih podataka mora sadržati i podatak o rednom broju fiskalnog isečka, odnosno fiskalnog računa.

2. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a

Obaveza izdavanja računa propisana je i za izvršeni promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a, s tim što ta obaveza nije ista za promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom na odbitak prethodnog poreza i bez prava na odbitak. Sadržina računa je ista kako za promet sa pravom na odbitak tako i na promet bez prava na odbitak, ali za razliku od prometa dobara koji je oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom na odbitak, obaveza izdavanja računa postoji samo za određen promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak.

- **Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a SA PRAVOM NA ODBITAK prethodnog poreza**

U skladu sa članom 42. stav 1. *Zakona o PDV-u* **obveznik PDV-a koji vrši promet dobara i usluga koji je** u skladu sa članom 24. *Zakona o PDV-u* **oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom na odbitak prethodnog poreza dužan je da izda PDV račun o tom prometu.**

U skladu sa članom 42. stav 4. *Zakona o PDV-u* i člana 7. *Pravilnika o računima račun o tom prometu mora da sadrži sledeće podatke:*

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga;
- 7) napomenu o odredbi *Zakona o PDV-u* na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*PDV nije obračunat na osnovu člana 24. Zakona o PDV-u (uz navođenje odgovarajućeg stava, odnosno tačke iz tog člana u zavisnosti od vrste poreskog oslobođenja)*";
- 8) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate, ako je reč o obvezniku koji primenjuje sistem naplate.

Kod prevoznih usluga koje su neposredno povezane sa uvozom dobara, koje se vrše licu koje se ne smatra poreskim obveznikom u smislu člana 12. *Zakona o PDV-u*, a koje su u skladu sa članom 24. stav 1. *Zakona o PDV-u*, oslobođene od plaćanja PDV-a, **podatak o naknadi za izvršeni prevoz mora se posebno iskazati za prevoz izvršen van teritorije Republike Srbije**, a posebno za prevoz izvršen na teritoriji Republike Srbije, kako bi bio račun bio validan dokaz za ostvarivanje poreskog oslobođenja po ovom osnovu.

Kod prevoznih usluga koji su neposredno povezane sa uvozom dobara, koje se vrše licu koje se smatra poreskim obveznikom u smislu člana 12. *Zakona o PDV-u*, a koje su u skladu sa članom 24. stav 1. *Zakona o PDV-u*, oslobođene od plaćanja PDV-a, **iskazuje se ukupna naknada za izvršen prevoz bez razdvajanja za prevoz na teritoriji Republike i van teritorije Republike.**

- **Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a BEZ PRAVA NA ODBITAK prethodnog poreza**

U skladu sa članom 2. stav 1. tačka 2) i člana 8. *Pravilnika o računima obaveza izdavanja PDV računa* za promet dobara i usluga koji je oslobođen bez prava na odbitak prethodnog poreza **postoji samo u slučaju ako se na taj promet plaća porez u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovinu, tačnije porez na prenos apsolutnih prava**. To je, na primer, slučaj kod prometa motornih vozila, građevinskih objekata za koje je u prethodnoj fazi postojala obaveza plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava, zemljišta i dr.

U skladu sa članom 42. stav 4. i člana 8. *Pravilnika o računima*, račun o tom prometu mora da sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga;
- 7) napomenu o odredbi *Zakona o PDV-u* na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*PDV nije obračunat na osnovu člana 25. Zakona o PDV-u (uz navođenje odgovarajućeg stava, odnosno tačke iz tog člana u zavisnosti od vrste poreskog oslobođenja)*";
- 8) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate, ako je reč o obvezniku koji primenjuje sistem naplate.

3. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga iz člana 6. stav 1. i člana 6a Zakona o PDV-u koji ne podleže plaćanju PDV-a

U skladu sa članom 6. stav 1. i članom 6a *Zakona o PDV-u*, smatra se da promet dobara i usluga, u smislu ovog zakona, nije izvršen i ne podleže plaćanju PDV-a kod:

- 1) prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost;
- 2) zamene dobara u garantnom roku;
- 3) besplatnog davanja poslovnih uzoraka u uobičajenim količinama za tu namenu kupcima ili potencijalnim kupcima, odnosno trećim licima za potrebe analize na osnovu akta nadležnog organa;
- 4) davanja reklamnog materijala i drugih poklona manje vrednosti, ako se daju povremeno različitim licima;
- 5) promet dobara i usluga koji vrši davalac koncesije koncesionaru, odnosno koncesionar davaocu koncesije u okviru realizacije ugovora o javno-privatnom partnerstvu sa elementima koncesije, zaključenog u skladu sa zakonom kojim se uređuju javno-privatno partnerstvo i koncesije, nije izvršen, ako su davalac koncesije i koncesionar obveznici PDV-a koji bi, u slučaju kada bi se taj promet smatrao izvršenim, imali u potpunosti pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa ovim zakonom.

→ **Kada je reč o prenosu celokupne ili dela imovine** u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) *Zakona o PDV-u*, uz naknadu, u skladu sa članom 9. stav 1. *Pravilnika o računima*, **obveznik PDV-a koji vrši prenos celokupne ili dela imovine dužan je da izda PDV račun koji mora da sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos naknade za izvršeni promet dobara usluga;
- 7) napomenu o odredbi *Zakona o PDV-u* na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*Ne podleže plaćanju PDV-a u skladu sa članom 6. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV-u.*"

Ako se prenos celokupne ili dela imovine vrši bez naknade, dužan je izdati PDV račun koji mora da sadrži navedene podatke, s tim što umesto podatka o iznosu naknade za izvršen prenos celokupne ili dela imovine, navodi vrednost celokupne ili dela imovine koja se prenosi bez naknade.

Pored toga, **obveznik PDV-a je dužan da sačini i Specifikaciju dobara i usluga koji čine imovinu, odnosno deo imovine čiji se prenos vrši.** Specifikaciju dobara i usluga čini sastavni deo ovog računa.

Prema članu 9. stav 3. *Pravilnika o računima*, **Specifikacija sadrži podatke o:**

- 1) vrsti i nazivu dobara, odnosno opisu usluga, uključujući i opremu i objekte, odnosno ulaganja u objekte za vršenje delatnosti;
- 2) osnovici i iznosu PDV-a za promet dobara i usluga koji bi bio oporeziv PDV-om, odnosno vrednosti dobara i usluga za promet za koji ne bi postojala obaveza obračunavanja PDV-a, u slučaju da nije izvršen prenos iz člana 6. stav 1. tačka 1) *Zakona o PDV-u*;
- 3) momentu prve upotrebe opreme i objekata, odnosno ulaganja u objekte za vršenje delatnosti i druge podatke od značaja za ispravku, odnosno naknadno sticanje prava na odbitak prethodnog poreza za opremu i objekte, odnosno ulaganja u objekte za vršenje delatnosti;

→ **Kada je reč o zameni dobara u garantnom roku** za koju se vrši naplata za izvršenu zamenu dobara, **obveznik PDV-a koji vrši zamenu dobara u garantnom roku dužan je da izda PDV račun sledeće sadržine:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;

- 7) poresku stopu koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu;
- 9) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje period naplate, ako se primenjuje sistem naplate.

Ako se zamena dobara u garantnom roku vrši bez naplate, ne izdaje se PDV račun.

→ **Kod prometa dobara i usluga uz naknadu koji vrši davalac koncesije koncesionaru, odnosno koncesionar davaocu koncesije** u okviru realizacije ugovora o javno-privatnom partnerstvu sa elementima koncesije, zaključenog u skladu sa zakonom kojim se uređuju javno-privatno partnerstvo i koncesije, nije izvršen, ako su davalac koncesije i koncesionar obveznici PDV-a koji bi, u slučaju kada bi se taj promet smatrao izvršenim, imali u potpunosti pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa ovim zakonom, **obveznik PDV-a**, u skladu sa članom 9a *Pravilnika o računima izdaje račun sledeće sadržine:*

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga;
- 7) napomenu o odredbi *Zakona o PDV-u* na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*Ne podleže plaćanju PDV-a u skladu sa članom 6a Zakona o PDV-u.*"

Saglasno članu 9a stav 2. *Pravilnika o računima*, ako se taj promet vrši bez naknade, obveznik je dužan da izda PDV račun koji mora da sadrži navedene podatke, s tim što umesto podatka o iznosu naknade za izvršen promet, navodi vrednost tog prometa.

4. Sadržina računa o izvršenom prometu dobara i usluga za koji se u skladu sa čl. 11. i 12. Zakona o PDV-u smatra da je izvršen u inostranstvu

Reč je o **prometu dobara i usluga koji vrši obveznik PDV-a čije se mesto prometa**, u skladu sa članom. 11. i 12. *Zakona o PDV-u smatra inostranstvo*, i po tom osnovu **ne podleže plaćanju PDV-a**.

Da podsetimo, utvrđivanje mesta prometa dobara i usluga zapravo je utvrđivanje da li je određeni promet dobara ili usluga izvršen u Republici, odnosno na unutrašnjem tržištu, ili u inostranstvu. **Samo promet dobara i usluga koji je izvršen u Republici Srbiji podleže PDV-u**. Prometom dobara i usluga koji je izvršen u Republici Srbiji smatra se onaj promet dobara i usluga koji je:

- stvarno izvršen na teritoriji Srbije, ili je
- zakonskim odredbama određeno da se smatra izvršenim u Republici Srbiji nezavisno od toga gde je promet stvarno izvršen.

Pri tome se teritorija Republike Srbije smatra jednim mestom isporuke, nezavisno od toga na kojoj je opštini ili naselju promet izvršen (*vidi str. 22 i 23 ovog broja*).

U ovim slučajevima **obveznik PDV-a**, saglasno članu 11. *Pravilnika o računima* **dužan je da izda PDV račun koji pored ostalih podataka mora da sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga;
- 7) napomenu o odredbi *Zakona o PDV-u* na osnovu koje nije obračunat PDV, koja bi mogla da glasi: "*Ne podleže plaćanju PDV-a u skladu sa članom 11. ili 12.*" sa pozivom na odgovarajuću tačku iz člana 11. odnosno člana 12, u zavisnosti od vrste prometa dobara i usluga.

Saglasno članu 11. stav 2. *Pravilnika o računima*, **ako se taj promet vrši bez naknade**, obveznik je dužan je izda PDV račun koji mora da sadrži navedene podatke, s tim što umesto podatka o iznosu naknade za izvršen promet, navodi vrednost tog prometa.

Napominjemo da, **ako obveznik PDV-a navedeni promet vrši fizičkom licu nije dužan da izda PDV račun sa navedenom sadržinom**, već to može uraditi u skladu sa svojim poslovnim potrebama.

U skladu sa članom 12. *Pravilnika o računima*, **ako obveznik PDV-a izdaje račun za promet koji je delom oporeziv PDV-om, a delom ne podleže oporezivanju** jer se smatra da je taj deo prometa, u skladu sa Zakonom, izvršen u inostranstvu, **za deo prometa koji je oporeziv PDV-om u računu iskazuje poresku osnovicu za obračunavanje PDV-a i obračunati PDV**, a za deo prometa za koji se smatra da je izvršen u inostranstvu iskazuje samo iznos naknade i napomenu sa pozivom na odredbu člana zakona na osnovu kojeg nije obračunat PDV.

Ako obveznik PDV-a izdaje račun za promet koji je delom oslobođen PDV-a, a delom ne podleže oporezivanju jer se smatra da je taj deo prometa, u skladu sa Zakonom, izvršen u inostranstvu, **u računu odvojeno iskazuje naknadu za deo prometa koji je oslobođen PDV-a i naknadu za deo prometa za koji se smatra da je izvršen u inostranstvu, kao i odvojeno napomenu sa pozivom na odredbu člana zakon o poreskom oslobođenju, odnosno neobračunavanju PDV-a.**

5. Izdavanje računa u slučajevima prometa dobara i usluga preko vrednosnih vaučera

Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 72/19) **normativno je uređen specifičan vid prometa dobara i usluga koji se vrši preko vrednosnih vaučera izdatih od strane isporučioća dobara i usluga.**

Takav vid prometa sve češće je prisutan u našoj praksi, kao instrument podsticaja prodaje dobara i usluga. Stoga je bilo neophodno i normativno urediti taj vid prometa, kako bi se izbegle sve nejasnoće primene odredaba *Zakona o PDV-u*. Obaveza normativnog uređivanja takvog vida prometa proizlazi i iz obaveze Republike Srbije da uskladi *Zakon o PDV-u* sa Direktivom Saveta Evropske unije o izmeni Direktive 2006/112/EZ u vezi sa pravilima oporezivanja vrednosnih vaučera.

Kako ovaj vid prometa često podrazumeva i prenos samog vrednosnog vaučera, pomenutom **izmenom zakona uređen je i poreski tretman prenosa vrednosnog vaučera.**

Normativno uređivanje ovog prometa izvršeno je **novododatim čl. 7a do 7v Zakona o PDV-u, koji se primenjuju od 1.01.2020. godine.** Nakon toga ministar finansija doneo je i **Pravilnik o izmenama i dopunama Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci** ("Sl. glasnik RS", broj 94/19 - u daljem tekstu: *Pravilnik o računima*), koji je **stupio na snagu 1.01.2020. godine** i kojim je bliže **uredio obavezu i sadržinu računa o izvršenom prometu vrednosnim vaučerima.**

Prema članu 7a *Zakona o PDV-u* vrednosni vaučer, u smislu ovog zakona, je instrument za koji postoji obaveza da se prihvati kao naknada ili deo naknade za isporučena dobra ili pružene usluge, ako su dobra koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju, identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga i uslovi upotrebe vrednosnog vaučera naznačeni na samom vrednosnom vaučeru ili povezanoj dokumentaciji (u daljem tekstu: vrednosni vaučer).

Vrednosni vaučer može biti **jednonamenski i višenamenski.**

Prema članu 7a stav 3. *Zakona o PDV-u*, **jednonamenskim vrednosnim vaučero**m smatra se vrednosni vaučer za koji su mesto isporuke dobara, odnosno mesto pružanja usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi i iznos PDV-a koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća u skladu sa ovim zakonom poznati u trenutku izdavanja vrednosnog vaučera.

U skladu sa članom 7a stav 4. *Zakona o PDV-u*, **višenamenski vrednosni vaučer je vrednosni vaučer koji nije jednonamenski vaučer**. Dakle, definicija višenamenskog vrednosnog vaučera data je na rezidualnoj osnovi - svaki vrednosni vaučer koji ne ispunjava uslove za jednonamenski vaučer ima se smatrati višenamenskim vaučerom.

Detaljno o poreskom tretmanu prometa dobara preko vrednosnih vaučera pišemo u tački 1. *Primene propisa o PDV-u na str. 63*.

- ***Izdavanje računa kod prometa dobara i usluga preko jednonamenskih vaučera***

U skladu sa članom 5. st. 1. i 2. *Pravilnika o računima*, **obveznik PDV-a koji je izvršio prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera u svoje ime izdaje račun** iz člana 42. stav 1. *Zakona o PDV-u*.

Obveznik PDV-a koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer i istovremeno je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u zamenu za taj jednonamenski vrednosni vaučer, **za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga ne izdaje račun** iz člana 42. stav 1. *Zakona o PDV-u*.

Dakle, u slučaju kada izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera izvrši prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera i istovremeno izvrši i stvarnu isporuku dobara ili usluga, izdaje račun samo za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera dok za stvarnu isporuku dobara i usluga naznačenih u vaučeru nije dužan da izda račun o toj isporuci.

U skladu sa članom 6a *Pravilnika o računima*, **račun koji izdaje obveznik PDV-a koji vrši prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera u svoje ime, mora da sadrži podatke o:**

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) dobrima, odnosno uslugama na koje se jednonamenski vrednosni vaučer odnosi (*npr. gorivo, telekomunikacione usluge, odeća, obuća, odeća i obuća, nakit, igračke, knjige, prodajni asortiman potencijalnog, odnosno potencijalnih isporučilaca dobara i dr.*);
- 5) iznosu osnovice;
- 6) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 7) iznosu obračunatog PDV-a.

U ovom računu **unos** se i napomena da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

Napominjemo da račun o prenosu jednonamenskog vrednosnog vaučera **ne sadrži podatak o datumu prometa dobara**, jer se ne radi o stvarnoj isporuci dobara, odnosno usluga.

U slučaju kada je iznos naknade za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga **veći od iznosa navedenog u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, obveznik PDV-a koji je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga dužan je da na tu razliku obračuna i plati PDV i o tome izda račun koji mora da sadrži sledeće podatke o:**

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) datumu prometa;
- 5) dobrima, odnosno uslugama na koje se odnosi;
- 6) iznosu osnovice, odnosno u ovom slučaju iznosu razlike;
- 7) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 8) iznosu obračunatog PDV-a na tu razliku.

- **Izdavanje računa kod prometa dobara i usluga preko višenamenskih vaučera**

Za razliku od prometa dobara i usluga preko jednonamenskih vaučera, **obveznik PDV-a koji vrši prenos višenamenskog vrednosnog vaučera nije dužan da izda račun** u smislu člana 42. Zakona o PDV-u, **već je to dužan da uradi prilikom stvarne isporuke dobara plaćene višenamenskim vaučerom.**

Po osnovu stvarne isporuke dobara dužan je da izda račun iz člana 42. Zakona o PDV-u sa svim podacima iz člana 42. stav 4. Zakona o PDV-u:

- 1) naziv, adresa i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresa i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrsta i količina isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visina avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;
- 7) poreska stopa koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu

U vezi sa poreskim tretmanom prometa dobara i usluga preko vrednosnih vaučera i obavezi izdavanja računa oglasilo se i Ministarstvo finansija svojim službenim mišljenjima - videti str. 80. ovog broja.

6. Sadržina računa koji izdaje turistička agencija koja pruža jedinstvenu turističku uslugu

Članom 35. *Zakona o PDV-u* propisan je **poseban postupak oporezivanja za turističke agencije**. Poseban postupak oporezivanja sprovodi se kod onih turističkih agencija koje pružaju turističke usluge putnicima i u odnosu na njih istupaju u svoje ime, a za organizaciju putovanja prima dobra i usluge drugih obveznika PDV-a koje putnici neposredno koriste. Pružanje turističkih usluga koje pruža turistička agencija smatraju se, u smislu *Zakona o PDV-u* **jedinstvenom turističkom uslugom**.

Poseban postupak oporezivanja sastoji se u tome što se obračun PDV-a za jedinstvenu turističku uslugu vrši na osnovicu koju čini iznos koji predstavlja razliku između ukupne naknade koju plaća putnik i stvarnih troškova koje turistička agencija plaća za prethodne turističke usluge, uz odbitak PDV-a koji je sadržan u toj razlici.

Saglasno članu 35. stav 7. *Zakona o PDV-u* **turistička agencija za pruženu jedinstvenu turističku uslugu ne iskazuje PDV u računima i drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza za prethodne turističke usluge**.

U skladu sa članom 17. *Pravilnika o računima*, **turistička agencija za pruženu jedinstvenu turističku uslugu izdaje račun koji sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) naziv usluge;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) ukupan iznos naknade za jedinstvenu turističku uslugu;
- 7) napomenu da na osnovu člana 35. stav 7. *Zakona o PDV-u* nije iskazan PDV.

Napominjemo da, **ako obveznik PDV-a pruža jedinstvenu turističku uslugu fizičkom licu nije dužan da izda PDV račun sa navedenom sadržinom**, već to može uraditi u skladu sa svojim poslovnim potrebama.

7. Sadržina računa koji izdaje obveznik PDV-a koji vrši promet polovnih dobara, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta

U skladu sa članom 36. *Zakona o PDV-u*, obveznici koji se bave prometom polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta, obračunavaju i plaćaju PDV na osnovicu koju čini razlika između prodajne i nabavne cene dobra, uz odbitak PDV-a koji je sadržan u toj razlici. **Za promet ovih dobara obveznik nema pravo da u računima i drugim dokumentima iskazuje obračunati PDV.**

U skladu sa članom 18. *Pravilnika o računima*, **obveznik PDV-a koji vrši promet ovih dobara izdaje račun koji sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) naziv dobra;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) prodajnu cenu dobra;
- 7) napomenu da na osnovu člana 36. stav 4. *Zakona o PDV-u* nije iskazan PDV.

Napominjemo da, **ako obveznik PDV-a prodaje navedena dobra fizičkom licu nije dužan da izda PDV račun sa navedenom sadržinom**, već to može uraditi u skladu sa svojim poslovnim potrebama.

8. Obaveza izdavanja avansnog računa

Pored obaveze izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga, o čemu smo pisali u prethodnim tačkama *Teme broja*, članom 42. stav 3. *Zakona o PDV-u* propisano je da **obaveza izdavanja računa** iz st. 1. i 2. ovog člana **postoji i ako obveznik naplati naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet dobara i usluga (avansno plaćanje)**, s tim što se u konačnom računu odbijaju avansna plaćanja u kojima je sadržan PDV. Iz ovakve formulacije stava 3. člana 42. *Zakona o PDV-u* proizlazi da **obaveza izdavanja računa o naplati naknade pre izvršenog prometa postoji u svim slučajevima gde postoji obaveza izdavanja računa o izvršenom prometu dobara i usluga, ako je za taj promet izvršeno avansno plaćanje, uz dva izuzetka.**

Naime, u skladu sa članom 3. i 4. *Pravilnika o računima*, **obaveza izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate neće postojati ako obveznik u istom poreskom period primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara i usluga za koji je primio avansnu uplatu.** U ovom slučaju, **obveznik izdaje samo račun o izvršenom prometu dobara i usluga.** Isto tako, **obaveza izdavanja avansnog računa ne postoji u slučaju plaćanja naknade pre izvršenog prometa dobara i usluga za koji je, u skladu sa članom 10. stav 2. *Zakona o PDV-u* poreski dužnik primalac dobara i usluga, a ne vršilac dobara i usluga (promet sekundarnih sirovina, određeni promet građevinskih objekata).**

Dakle, da zaključimo, po načelima identifikacije za određivanje kada postoji obaveza izdavanja avansnog računa, **potrebno je ispuniti četiri stepena identifikacije:**

- 1) da postoji obaveza izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga;
- 2) da je za taj promet izvršeno avansno plaćanje;
- 3) da promet dobara i usluga za koji je primljena avansna uplata nije izvršen u istom poreskom periodu u kome je primljena avansna uplata;
- 4) da je za promet dobara i usluga obveznik PDV-a istovremeno i poreski dužnik.

- **Rok u kome se mora izdati avansni račun**

Kada je reč o avansnom računu, on se **izdaje na dan kada je primljena avansna uplata ili posle tog datuma, a najkasnije do kraja poreskog perioda u kome je primljena avansna uplata.**

Najraniji dan kada se može izdati račun **jeste dan kada je primljena avansna uplata.** Ako se račun o avansnom plaćanju izda pre prijema avansne uplate, u tom slučaju nije reč o avansnom računu iz člana 42. stav 3. *Zakona o PDV-u* i na osnovu njega davalac avansa ne može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza po tom avansnom računu.

Najkasnije, kada se, sa stanovišta propisa o porezu na dodatu vrednost mora izdati račun o primljenoj avansnoj uplati je **poslednji dan poreskog perioda u kome je primljena avansna uplata.** U protivnom, poreska obaveza za taj poreski period ne bi bila tačno utvrđena. Naime, prema članu 49. stav 1. *Zakona o PDV-u*, obveznik PDV-a dužan je da obračunava PDV za odgovarajući poreski period na osnovu prometa dobara i usluga u tom periodu, ako je za njih, u skladu sa zakonom nastala poreska obaveza, a obveznik je istovremeno i poreski dužnik. Kako prema članu 16. tačka 2) *Zakona o PDV-u*, obaveza obračunavanja PDV-a na primljenu avansnu uplatu nastaje danom naplate, neophodno je najkasnije do isteka poreskog perioda u kome je primljena avansna uplata izdati račun o primljenoj avansnoj uplati.

Na primer, ako je obveznik PDV-a, čiji je poreski period kalendarski mesec, primio avansnu uplatu 15. januara 2020. godine, dužan je da avansni račun izda najranije 15. januara 2020. godine, a najkasnije 31. januara 2020. godine. U slučaju da je reč o obvezniku čiji je poreski period kalendarsko tromesečje u tom slučaju dužan je da izda avansni račun najranije 15. januara 2020. godine, a najkasnije 31. marta 2020. godine, s tim što u ovom slučaju preporučujemo da se avansni račun izda odmah nakon primljene avansne uplate, ako je davalac avansa obveznik PDV-a čiji je poreski period kalendarski mesec, kako bi on mogao blagovremeno, bez nepotrebnog kašnjenja da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza.

U praksi je čest slučaj kod kontinuiranog pružanja usluga koje traju godinu ili više dana, *npr. kod usluga zakupa propagandnog prostora*, da se ugovara plaćanje na početku godine za celu tekuću godinu. U ovim slučajevima obveznik PDV-a dužan je da izda avansni račun na dan uplate ili posle tog dana, a na kraju tekuće godine ili posle kraja tekuće godine, da izda konačan račun o izvršenoj usluzi. Međutim, u praksi je čest slučaj da obveznik PDV-a izvršilac usluge izda

račun na početku tekuće godine za ceo period pružanja usluga i po tom računu primalac izvrši uplatu. U ovim slučajevima, obveznik PDV-a primalac usluge, ne može po tom računu da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza jer je račun izdat pre izvršenog prometa dobara.

• **Način izdavanja računa o primljenoj naknadi pre izvršenog prometa dobara i usluga**

Obaveza izdavanja računa u slučaju kada obveznik primi naknadu ili deo naknade pre izvršenog prometa dobara ili usluga, podrazumeva sledeći postupak:

- 1) izdavanje računa o avansnom plaćanju sa propisanom sadržinom nakon primanja naknade ili dela naknade pre izvršenog prometa dobara ili usluga;
- 2) izdavanje konačnog računa na propisani način i sa propisanom sadržinom nakon izvršenog prometa dobara, odnosno usluga.

Međutim, navedeni postupak važi **samo u slučaju ako je reč o prometu dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a**. Ako je primljena avansna uplata za promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a sa pravom na odbitak prethodnog poreza, promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza, a za koji postoji obaveza izdavanja avansnog računa, ili ako je reč o prometu dobara i usluga koji ne podleže PDV-u a za koji postoji obaveza izdavanja avansnog računa, u tom slučaju **obveznik je dužan da izda račun o primljenoj avansnoj uplati, ali ne i konačan račun o izvršenom prometu dobara i usluga**. Umesto konačnog računa, obveznik je dužan da izda račun o izvršenom prometu dobara i usluga. Ovo stoga što je *Pravilnikom o računima* propisano pojednostavljenje kod izdavanja računa o avansnom plaćanju za navedene promete dobara i usluga. Naime, članom 21. *Pravilnika o računima* propisano je da kod navedenih prometa dobara i usluga postoji samo obaveza izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati, a ne i obaveza izdavanja konačnog računa nakon izvršenog prometa dobara i usluga.

8.1. Sadržina i način izdavanja računa o avansnom plaćanju za promet dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a

U slučaju kada obveznik PDV-a primi avansnu uplatu za promet dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a, obaveza izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati podrazumeva:

- 1) obavezu izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati;
- 2) obavezu izdavanja konačnog računa nakon izvršenog prometa dobara, odnosno usluga.

● **Obaveza izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati**

U skladu sa članom 42. stav 3. *Zakona o PDV-u* i članu 20. stav 1. *Pravilnika o računima*, **u slučaju avansnog plaćanja, obveznik koji prima avansnu uplatu, po osnovu koje ima obavezu da obračuna PDV, dužan je da izda račun koji sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) osnov za avansno plaćanje;
- 5) iznos avansne uplate;
- 6) poresku stopu koja se primenjuje;
- 7) iznos obračunatog PDV-a.

U pogledu načina iskazivanja obaveznih podataka u računu o avansnoj uplati ističemo sledeće:

→ **Podatak o osnovu za avansno plaćanje** mora biti jasno naveden iz koga se može bez posebnih teškoća i nedvosmisleno utvrditi zašto se avans daje (*na primer, učešće po ugovoru br. __; za izgradnju zgrade u ul. ____; isporuke po ugovoru broj __; za isporuku mašinskog postrojenja i sl.*). Nisu dozvoljene nejasne formulacije tipa: *uplata za izvršene usluge, uplata za isporuku robe i sl.*

→ **Podatak o iznosu avansne uplate i iznosu obračunatog PDV-a.** Neophodno je iznos avansne uplate iskazati po dva osnova:

- kao iznos avansne uplate bez PDV-a;
- kao iznos avansne uplate sa PDV-om, odnosno iznos avansne uplate.

Naime, budući da se avansni račun izdaje na dan ili posle avansne uplate koji u skladu sa načelom "bruto metode"* sadrži u sebi i PDV, neophodno je utvrditi iznos PDV-a sadržanog u uplaćenom avansu i iznos avansne uplate bez PDV-a.

Utvrđivanje PDV-a sadržanog u naplaćenju naknadi može se izvršiti na dva načina:

- 1) **po obrascu:**
$$\frac{\text{Iznos avansne uplate}}{100 \text{ propisana stopa}} \quad \text{Iznos avansne uplate bez PDV}$$

Iznos avansne uplate, bez PDV x propisana stopa = iznos PDV na avansnu uplatu

* Prema načelu "bruto metode", plaćena naknada od strane primaoca dobara, odnosno usluge uvek se smatra da u sebi sadrži PDV.

2) primenom preračunate stope, koja se dobija po obrascu:

$$\frac{\text{Propisana stopa} \times 100}{100 \text{ propisana stopa}}$$

koja se, zatim, primenjuje na iznos avansne uplate.

Primer:

Ako je iznos avansne uplate za promet dobara koji se oporezuje po stopi od 20% 120.000 dinara, iznos avansne uplate bez PDV-a, odnosno poreska osnovica za ovaj promet iznosi:

$$\frac{120.000 \times 100}{120} = 100.000 \text{ din.} - \text{Iznos avansne uplate bez PDV-a}$$

a iznos obračunatog PDV-a $100.000,00 \times 20\% = 20.000,00$ dinara; ili, na drugi način (skraćeno):

$$120.000,00 \times 16,6667\% (\text{preračunata stopa}) = 20.000,00 \text{ din. PDV,}$$

120.000,00 din. avansne uplate sa PDV-om – 20.000,00 din. PDV sadržan u avansu = 100.000,00 din. iznos avansne uplate bez PDV-a.

Pri tome, napominjemo da se obračun PDV-a na avansnu uplatu vrši po stopi koja važi na dan avansne uplate.

Obračunati PDV iskazuje se u računu o avansnoj uplati sa svim ostalim propisanim podacima kako bi primalac dobara koji je izvršio avansnu uplatu mogao da ostvari odbitak prethodnog poreza po osnovu avansne uplate.

U skladu sa napred iznetim, račun o avansnoj uplati sa propisanim podacima može se iskazati na sledeći način:

Račun broj 1 o uplaćenom avansu od 5.01.2020. godine

Prodavac: Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756

Kupac: Trgovinsko preduzeće "Beograd", Beograd, Durmitorska 5, PIB: 120350653

Rb.	Naziv	Iznos avansa bez PDV-a	Stopa PDV-a	Iznos PDV-a	Iznos avansa sa PDV-om
1.	Avans za isporuku građevinskog materijala po ugovoru broj 4 od 20.12.2019. godine	100.000,00	20%	20.000,00	120.000,00

U Beogradu, 5.01.2020. godine

Odgovorno lice:

U praksi nije redak slučaj da obveznik PDV-a primi avansnu uplatu za promet dobara, odnosno usluga koji se oporezuje i po opštoj stopi i po posebnoj stopi. U ovakvim slučajevima obveznik PDV-a **dužan je da izda avansni račun u kome će posebno iskazati iznos primljenog avansa koji se odnosi na promet koji se oporezuje po opštoj stopi, a posebno iznos primljenog avansa koji se odnosi na promet koji se oporezuje po posebnoj stopi.**

Isto tako, dužan je da posebno iskaže poresku stopu PDV-a i iznos obračunatog PDV po opštoj stopi i posebno posebnu stopu PDV-a i iznos obračunatog PDV-a po posebnoj stopi.

U ovakvim slučajevima račun o avansnoj uplati sa obračunatim PDV-om po opštoj i posebnoj stopi može se iskazati na sledeći način:

Račun broj 1 o uplaćenom avansu od 5.01.2020. godine

Prodavac: Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756

Kupac: Trgovinsko preduzeće "Beograd", Beograd, Durmitorska 5, PIB: 120350653

Rb.	Naziv	Iznos avansa bez PDV-a	Stopa PDV-a	Iznos PDV-a	Iznos avansa sa PDV-om
1.	Avans za isporuku dobara po ugovoru broj 4 od 20.12.2019. godine	66.666,67	20%	13.333,33	80.000,00
2.	Avans za isporuku dobara po ugovoru broj 4 od 20.12.2019. godine	36.363,64	10%	3.636,36	40.000,00
	Svega:	103.030,31		16.969,69	120.000,00

U Beogradu, 6.01.2020. godine

Odgovorno lice:

U ovakvim slučajevima, neophodno je da obveznik u ugovoru li drugom dokumentu naznači iznos avansa koji se daje za promet koji se oporezuje po opštoj stopi i iznos avansa koji se daje za promet koji se oporezuje po posebnoj stopi. Ako se u ugovoru ili drugom dokumentu ne naznači koji se iznos avansa odnosi na promet koji se oporezuje po opštoj stopi, a koji na iznos na promet koji se oporezuje po posebnoj stopi, podela primljenog avansa na iznos koji se odnosi na promet koji se oporezuje po opštoj stopi, i na iznos koji se odnosi na promet koji se oporezuje po posebnoj stopi može se izvršiti na bazi procenta učešća:

- iznosa ugovorene cene (naknade) za promet koji će se izvršiti, a oporezuje se po opštoj stopi;
- iznosa ugovorene cene (naknade) za promet koji će se izvršiti, a oporezuje po posebnoj stopi,

u ukupnoj ceni (naknadi) za promet koji će se izvršiti.

Primer:

Obveznik lice A zaključilo je ugovor za isporuku dobara sa licem B takođe obveznikom PDV-a. Ugovorena naknada za promet koji se oporezuje po stopi od 20% iznosi 1.200.000 dinara, a za promet koji se oporezuje posebnoj stopi od 10% 400.000 dinara, što ukupno iznosi 1.600.000 dinara. Ugovorom je predviđeno da lice B unapred uplati avans u iznosu od 600.000 dinara. Ugovorom nije precizirano za koji promet dobara se odnosi obaveza uplate avansa od 600.000 dinara.

U našem primeru lice "A" podelu primljenog avansa na deo koji se oporezuje po opštoj stopi i na deo koji se oporezuje po posebnoj stopi može da izvrši na sledeći način:

Utvrđivanje procenta učešća prometa koji se oporezuje po opštoj, odnosno posebnoj stopi:

- za promet koji se oporezuje po opštoj stopi:
 $1.200.000/1.600.000 \times 100 = 75\%$;
- za promet koji se oporezuje po posebnoj stopi:
 $400.000/1.600.000 \times 100 = 25\%$.

Utvrđivanje iznosa primljenog avansa na deo koji se oporezuje po opštoj stopi, odnosno posebnoj stopi:

- iznos avansa koji se oporezuje po opštoj stopi:
 $600.000 \times 75\% = 450.000$ din.
- iznos avansa koji se oporezuje po posebnoj stopi:
 $600.000 \times 25\% = 150.000$ din.

Utvrđivanje iznosa PDV-a sadržanog u primljenom avansu:

- iznos PDV-a po opštoj stopi: $450.000 \times 16,6667\% = 75.000,15$ din.
- iznos PDV-a po posebnoj stopi: $150.000 \times 9,0909\% = 13.636,35$ din.

● **Obaveza izdavanja konačnog računa o izvršenom prometu dobara i usluga**

U skladu sa članom 42. stav 3. *Zakona o PDV-u* i članu 20. stav 2. *Pravilnika o računima*, **nakon isporuke dobara, odnosno pružene usluge za koju je primio avansnu uplatu, obveznik je dužan da izda konačan račun**. Konačan račun, pored ostalih propisanih podataka, mora da sadrži podatke o:

- 1) iznosu ukupne naknade za izvršen promet dobara i usluga, bez PDV-a;
- 2) iznosu primljenih avansnih uplata, bez PDV-a;
- 3) iznosu naknade za izvršeni promet umanjjen za iznose avansnih uplata, bez PDV-a;
- 4) iznosu PDV-a koji je obračunat na ukupan iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga;
- 5) iznosu PDV-a obračunat na avansnu uplatu;
- 6) iznos obračunatog PDV-a na ukupan iznos naknade za izvršeni promet dobara, odnosno usluga, umanjjen za iznos PDV-a koji je obračunat na iznose avansnih uplata.

Ovaj račun mora imati jasnu naznaku da je reč o konačnom računu.

Inače, tehnika iskazivanja navedenih podataka u konačnom računu je slobodna, a može se vršiti na više načina, kao *na primer*:

Konačan račun broj 1 od 16.01.2020. godine

Prodavac: *Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756*

Kupac: *Trgovinsko preduzeće "Beograd", Beograd, Durmitorska 5, PIB: 120350653*

Datum prometa: *15.01.2020. godine*

Rb.	Naziv	Iznos naknade - poreska osnovica	Stopa PDV-a	Iznos PDV-a	Iznos naknade sa PDV-om
1.	Građevinski materijal po ugovoru broj 4 od 20.10.2019. godine (specifikacija u prilogu)	400.000,00	20%	80.000,00	480.000,00
2.	Umanjenje za primljeni avans po računu broj 1 od 6.11.2019. godine	100.000,00	20%	20.000,00	120.000,00
Za uplatu:				60.000,00	360.000,00

U Beogradu, 16.01.2020. godine

Odgovorno lice:

Obračun PDV-a po konačnom računu vrši se tako što se prvo na ukupnu naknadu, bez PDV-a za izvršeni promet dobara i usluga obračuna PDV po propisanoj stopi koja važi na dan prometa dobara i usluga, pa se od tako obračunatog PDV-a na ukupnu naknadu za izvršeni promet dobara i usluga odbije PDV obračunat na primljene avansne uplate i iskazuje razlika obračunatog PDV-a po konačnom računu.

Ako je u međuvremenu od dana izdavanja računa o avansnoj uplati do dana izdavanja konačnog računa o izvršenom prometu dobara i usluga došlo do promene poreske stope, u tom slučaju obveznik PDV-a je dužan da u konačnom računu obračuna PDV tako što na ukupnu naknadu za promet dobara i usluga primeni poresku stopu koja važi na dan izvršenja prometa, pa od tako obračunatog PDV-a, odbije iznos obračunatog PDV-a na primljene avansne uplate.

Razliku obračunatog PDV-a po konačnom računu obveznik PDV-a - isporučilac dobara je dužan da iskaže u poreskoj prijavi za poreski period u kome je izvršio promet dobara. U našem primeru, uz pretpostavku da je reč o obvezniku čiji je poreski period kalendarski mesec, to je poreski period januar 2020. godine.

Razliku obračunatog PDV-a po konačnom računu, obveznik PDV-a primalac dobara iskazuje u poreskoj prijavi za poreski period u kome je primio konačan račun, u ovom primeru to je poreski period januar 2020. godine.

U slučaju kada je obveznik PDV-a primio avanse koji se oporezuju po opštoj stopi i po posebnoj stopi, u konačnom računu o izvršenom prometu dužan je da iskaze, pored ostalih propisanih podataka:

- 1) ukupnu naknadu za izvršen promet koji se oporezuje po opštoj stopi;
- 2) ukupnu naknadu za izvršen promet koji se oporezuje po posebnoj stopi;
- 3) iznos primljenih avansa koji se oporezuje po opštoj stopi;

- 4) iznos primljenih avansa koji se oporezuje po posebnoj stopi;
- 5) ukupan iznos za izvršeni promet umanjen za iznos primljenih avansa;
- 6) iznos PDV-a po opštoj stopi obračunat na ukupnu naknadu za promet dobara koji se oporezuje po opštoj stopi;
- 7) iznos PDV-a po posebnoj stopi obračunat na ukupnu naknadu za promet dobara koji se oporezuje po posebnoj stopi;
- 8) iznos obračunatog PDV-a na avansne uplate po opštoj i posebnoj stopi;
- 9) iznos obračunatog PDV-a na ukupnu naknadu umanjen za iznos obračunatog PDV-a na avansne uplate posebno za opštu i posebno za posebnu stopu.

U praksi je moguć slučaj da, obveznik koji je primio avansnu uplatu za promet dobara koji se oporezuje po opštoj stopi i po posebnoj stopi, izvrši samo promet dobara koji se oporezuje po opštoj stopi. U tom slučaju **dužan je da izda konačni račun za izvršeni promet koji se oporezuje po opštoj stopi.**

U konačnom računu za izvršeni promet koji se oporezuje po opštoj stopi dužan je da iskaže, pored ostalih propisanih podataka, **ukupnu naknadu za izvršeni promet koji se oporezuje po opštoj stopi, iznos primljenog avansa koji se oporezuje po opštoj stopi, ukupan iznos za izvršeni promet po opštoj stopi umanjen za iznos primljenog avansa, iznos PDV-a po opštoj stopi obračunat na ukupnu naknadu za promet dobara koji se oporezuje po opštoj stopi, iznos obračunatog PDV-a na avansne uplate po opštoj stopi, iznos obračunatog PDV-a na ukupnu naknadu umanjen za iznos obračunatog PDV-a na avansnu uplatu po opštoj stopi.**

Kada bude izvršio promet koji se oporezuje po posebnoj stopi, dužan je da izda novi konačni račun za promet koji se oporezuje po posebnoj stopi, i to sa istim podacima, a za promet dobara po posebnoj stopi.

U vezi sa izdavanjem avansnog i konačnog računa za promet dobara i usluga koji se oporezuju i po opštoj i po posebnoj stopi navodimo izvod iz mišljenja Ministarstva finansija broj 413-00-2195/2009-04 od 19.01.2010. godine:

"U skladu sa navedenim odredbama Zakona i Pravilnika, obveznik PDV koji je od drugog obveznika PDV primio avansnu uplatu za oporezivi promet dobara ili usluga, pri čemu se poreski period u kojem je primljena avansna uplata ne podudara sa poreskim periodom u kojem je izvršen promet dobara ili usluga, dužan je da po osnovu prijema avansne uplate izda račun sa podacima propisanim odredbama člana 12. stav 1. tač. 1) - 7) Pravilnika (u daljem tekstu: avansni račun). Nakon izvršenog prometa obveznik PDV izdaje konačni račun u kojem, između ostalog, iskazuje podatke o ukupnom iznosu naknade za izvršeni promet dobara ili usluga (bez PDV), iznosu koji je jednak razlici između ukupnog iznosa naknade (bez PDV) i iznosa avansnih uplata (bez PDV), iznosu obračunatog PDV za izvršeni promet dobara ili usluga i iznosu koji je jednak razlici između iznosa obračunatog PDV za izvršeni promet dobara ili usluga i iznosa PDV obračunatog po osnovu primljene avansne uplate za taj promet.

Obveznik PDV koji u poreskom periodu koji se ne podudara sa poreskim periodom u kojem je izvršen promet dobara ili usluga primi avansnu uplatu za promet koji je oporeziv po opštoj stopi PDV i promet koji je oporeziv po posebnoj stopi PDV, u avansnom računu iskazuje, između ostalog, podatke o delu naknade za promet po opštoj stopi PDV (bez PDV), PDV obračunatom na deo naknade za promet po opštoj stopi PDV, delu naknade za promet po posebnoj stopi PDV (bez PDV) i PDV obračunatom na deo naknade za promet po posebnoj stopi PDV. Ako obveznik PDV, primera radi, u jednom poreskom periodu izvrši promet koji se oporezuje po opštoj stopi PDV, a ne izvrši promet koji se oporezuje po posebnoj stopi PDV, pri čemu će promet po posebnoj stopi PDV izvršiti u nekom od narednih poreskih perioda, u tom slučaju izdaje konačni račun za promet po opštoj stopi PDV u kojem ukupan iznos naknade za promet po opštoj stopi PDV (bez PDV) umanjuje za deo avansne uplate koji se odnosi na taj promet (bez PDV), a ukupan iznos PDV obračunat za promet po opštoj stopi PDV umanjuje za iznos PDV koji je obračunat na deo avansne uplate za taj promet. Kada obveznik PDV izvrši promet po posebnoj stopi PDV u konačnom računu koji izdaje za taj promet ukupan iznos naknade (bez PDV) umanjuje za deo avansne uplate koji se odnosi na taj promet (bez PDV) a ukupan iznos PDV obračunat za promet po posebnoj stopi PDV umanjuje za iznos PDV koji je obračunat na deo avansne uplate za taj promet."

U vezi sa obavezom izdavanja avansnog računa i konačnog računa za promet dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a navodimo i službeno mišljenje Ministarstva finansija i privrede br. 401-00-1348/2013-04 od 3.04.2013. godine:

"Kada obveznik PDV primi naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet dobara ili usluga (avansno plaćanje), dužan je da po tom osnovu izda račun, s tim što se u konačnom računu koji obveznik PDV - primalac avansne uplate izdaje za promet dobara ili usluga za koji je poreski dužnik, ukupan iznos naknade, bez PDV, umanjuje za iznose avansnih uplata, bez PDV, a iznos PDV koji je obračunat po osnovu ukupnog iznosa naknade umanjuje za iznose PDV koji su obračunati po osnovu avansnih uplata. Ako obveznik PDV u istom poreskom periodu primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara ili usluga za koji je primio avansnu uplatu, u tom slučaju nema obavezu izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate, već samo obavezu izdavanja računa za izvršeni promet dobara, odnosno usluga. Račun za promet dobara i usluga izdaje se na dan, odnosno nakon izvršenog prometa, dok se račun po osnovu prijema avansnih sredstava za budući promet dobara i usluga izdaje na dan, odnosno nakon primljene avansne uplate. S tim u vezi, dokument izdat pre nastanka poreske obaveze (pre izvršenog prometa dobara i usluga, odnosno pre prijema avansnih sredstava za budući promet dobara i usluga) ne smatra se računom u smislu odredbe člana 28. stav 2. tačka 1) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07 i 93/12, u daljem tekstu: Zakon).

Naime, odredbom člana 42. stav 1. Zakona propisano je da je obveznik dužan da izda račun za svaki promet dobara i usluga.

U slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga čije je trajanje duže od godinu dana, obavezno se izdaje periodični račun, s tim što period za koji se izdaje taj račun ne može biti duži od godinu dana (stav 2. istog člana Zakona).

Prema odredbi člana 42. stav 3. Zakona, obaveza izdavanja računa iz st. 1. i 2. ovog člana postoji i ako obveznik naplati naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet dobara i usluga (avansno plaćanje), s tim što se u konačnom računu odbijaju avansna plaćanja u kojima je sadržan PDV.

Saglasno članu 3. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, u daljem tekstu: Pravilnik), kada obveznik PDV-a u istom poreskom periodu primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara i usluga za koji je primio avansnu uplatu, u tom slučaju nema obavezu izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate, već samo računa za izvršeni promet dobara i usluga.

Odredbom člana 20. stav 1. Pravilnika propisano je da, u slučaju avansnog plaćanja, obveznik koji prima avansnu uplatu, a koji po osnovu prijema avansne uplate ima obavezu da obračuna PDV, izdaje račun koji sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) osnov za avansno plaćanje;
- 5) iznos avansne uplate;
- 6) poresku stopu koja se primenjuje;
- 7) iznos obračunatog PDV.

U konačnom računu za promet dobara i usluga za koji je primalac avansne uplate poreski dužnik u skladu sa Zakonom, ukupan iznos naknade, bez PDV-a, primalac avansne uplate umanjuje za iznose avansnih uplata, bez PDV-a, a iznos PDV-a koji je obračunat po osnovu ukupnog iznosa naknade umanjuje za iznose PDV-a koji su obračunati po osnovu avansnih uplata (stav 2. istog člana Pravilnika).

Saglasno odredbi člana 28. Pravilnika, računom, u smislu člana 28. stav 2. tačka 1) Zakona, ne smatra se dokument izdat pre nastanka poreske obaveze u skladu sa Zakonom.

Prema tome, obveznik PDV-a može izdati račun iz člana 42. stav 3. Zakona (tzv. avansni račun) samo ako je naplatio naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršio promet dobara i usluga. Pored toga, Ministarstvo finansija i privrede napominje da obveznik može inicirati plaćanje avansnih sredstava za budući promet dobara i usluga bilo kojim dokumentom (npr. predračunom, zahtevom za plaćanje...), odnosno avansno plaćanje ne mora biti ni inicirano posebnim dokumentom, već može biti izvršeno na osnovu samog ugovora kojim je predviđeno avansno plaćanje."

Pri tome, ponovo naglašavamo da se postupak izdavanja računa o avansnom plaćanju i konačnog računa nakon izvršenog prometa **primenjuje samo u slučaju ako je naknada ili deo naknade naplaćen u jednom poreskom periodu, a promet dobara, odnosno usluga izvršen u drugom poreskom periodu.** Naime, odredbom člana 3. *Pravilnika o računima* propisano je da kada obveznik PDV-a u istom poreskom periodu primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara i usluga za koji je primio avansnu uplatu, u tom slučaju **nema obavezu izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate već samo račun o izvršenom prometu.**

Primer:

Obveznik PDV-a - lice A zaključilo je dana 3. januara 2020. ugovor za isporuku nameštaja sa licem B takođe obveznikom PDV-a. Ugovorena naknada iznosi 400.000 dinara. Ugovorom je predviđeno da lice B unapred uplati avans u iznosu od 120.000 dinara. Lice B izvršilo je avansnu uplatu dana 5. januara 2020. godine. Ugovorom je predviđeno da se isporuka nameštaja izvrši najkasnije do kraja januara 2020. godine. Lice A izvršilo je isporuku nameštaja dana 28. januara 2020. godine.

U ovom primeru, obveznik PDV-a lice A nije dužno da izda račun o primljenoj avansnoj uplati od 5. januara 2020. godine u iznosu od 120.000 dinara, niti konačan račun nakon isporuke nameštaja, već samo račun o izvršenom prometu isporuke nameštaja. U skladu sa članom 42. stav 4. Zakona o PDV-u račun o izvršenom prometu mora sadržavati sledeće podatke:

Račun broj 1 od 28.01.2020. godine

Prodavac: Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756

Kupac: Trgovinsko preduzeće "Beograd", Beograd, Durmitorska 5, PIB: 120350653

Datum prometa: 28.01.2020. godine

Rb.	Naziv	Količina	Cena	Iznos naknade - osnovica
1.	Isporuka nameštaja (garniture spavaća soba)	20	20.000,00	400.000,00
2.	PDV po stopi od 20%			80.000,00
3.	Ukupno:			480.000,00
4.	Umanjenje za primljeni avans po ugovoru			120.000,00
	Za uplatu:			360.000,00

U Beogradu, 28.01.2020. godine

Odgovorno lice:

8.2. Sadržina i način izdavanja računa o avansnom plaćanju za promet dobara i usluga za koji NE postoji obaveza obračunavanja PDV-a

U skladu sa članom 42. stav 3. Zakona o PDV-u i člana 21. Pravilnika o računima **obveznik PDV-a dužan je da izda račun o primljenim avansnim uplatama za sledeće promete dobara i usluga, a za koji ne postoji obaveza obračunavanja PDV-a:**

- 1) promet dobara i usluga koji će biti izvršen pravnim licima i preduzetnicima, a za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza;
- 2) promet dobara i usluga koji će biti izvršen fizičkim licima - obveznicima PDV-a, a za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza;
- 3) promet dobara i usluga koji će biti izvršen pravnim licima i preduzetnicima, koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza, a za koji je postoji obaveza plaćanja poreza na imovinu;

- 4) promet dobara i usluga koji će biti izvršen fizičkim licima - obveznicima PDV-a, koji je oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza, a za koji postoji obaveza plaćanja poreza na imovinu;*
- 5) budući prenos celokupne ili dela imovine iz člana 6. stav 1. *Zakona o PDV-u* pravnim licima i preduzetnicima;***
- 6) buduću zamenu dobara u garantnom roku, iz člana 6. stav 1. *Zakona o PDV-u* izvršenu pravnim licima i preduzetnicima i fizičkim licima obveznicima PDV-a, pod uslovom da postoji obaveza plaćanja naknade;***
- 7) budući promet dobara i usluga koji će biti izvršen pravnim licima i preduzetnicima, a za koji se, u skladu sa čl. 11. i 12. *Zakona o PDV-u* smatra da je izvršen u inostranstvu.

U slučaju kada obveznik PDV-a primi avansnu uplatu za navedene promete dobara i usluga za koji ne postoji obaveza obračunavanja PDV-a,**** **obaveza izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati**, za razliku od obaveze izdavanja avansnog računa za promet dobara i usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV-a, **podrazumeva obavezu izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati, ali ne i obavezu izdavanja konačnog računa** nakon izvršenog prometa dobara i usluga.

Naime, prema članu 21. *Pravilnika o računima*, u slučaju avansnog plaćanja za promet dobara i usluga za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza, za promet dobara za koji je propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza iz člana 8. ovog pravilnika, kao i za promet dobara i usluga koji ne podleže oporezivanju, a za koji se izdaje račun u skladu sa ovim pravilnikom, **obveznik PDV-a koji prima avansnu uplatu izdaje račun koji sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;

* Najčešće će biti reč o drugom prenosu prava raspolaganja na objektima i vlasničkim udelima na tim objektima kada ugovorom na osnovu kojeg se vrši promet tih dobara nije predviđeno da će se plaćati PDV, kao i u slučaju prometa polovnih motornih vozila.

** U praksi su, međutim, retki slučajevi, ako ih uopšte ima, da se prenos celokupne ili dela imovine uz naknadu ugovara i avansno plaćanje.

*** U praksi su takođe retki slučajevi zamene dobara u garantnom roku uz naknadu da se ugovara avansno plaćanje.

**** Napominjemo da kada je reč o prometu dobara koji je oslobođen od plaćanja PDV-a po članu 25. *Zakona o PDV-u*, obaveza izdavanja računa o primljenoj avansnoj uplati postoji samo za promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a po članu 25. *Zakona o PDV-u*, a za koji postoji obaveza plaćanja poreza na imovinu, a ne i za ostale avansne uplate za promet dobara i usluga koji je oslobođen od plaćanja PDV-a po članu 25. *Zakona o PDV-u*.

- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) osnov za avansno plaćanje;
- 5) iznos avansne uplate;
- 6) napomenu o odredbi Zakona na osnovu koje nije obračunat PDV.

Dakle, **obveznik PDV-a koji prima avansnu uplatu za promet dobara i usluga za koji ne postoji obaveza obračunavanja PDV-a, dužan je da izda račun o primljenoj avansnoj uplati i račun o izvršenom prometu dobara i usluga za koji je primljena avansna uplata.**

Primer:

Obveznik PDV-a ugovorio je sa stranim licem isporuku dobara u vrednosti od 1.000.000 dinara. Ugovorom je predviđeno da strano lice uplati avans pre isporuke dobara u vrednosti od 500.000 dinara. Strano lice izvršilo je uplatu ugovorenog avansa dana 20. januara 2020. godine. Obveznik PDV-a izvršio je isporuku dobara stranom licu dana 15. februara 2020. godine, o čemu poseduje Izvornu deklaraciju sa dokazom da su dobra napustila teritoriju Republike dana 15. februara 2020. godine.

U našem primeru obveznik PDV-a je dužan da izda račun sledeće sadržine:

**Račun broj 1
o uplaćenom avansu broj 1 od 20.01.2020. godine**

Prodavac: *Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756*
Kupac: *"Uniontrade", Beč, Austrija*

Rb.	Naziv	Iznos
1.	Avans za isporuku građevinskog materijala po ugovoru broj 4 od 20.12.2019. godine	500.000,00
Napomena: PDV nije obračunat u skladu sa članom 24. st. 1. tač. 2) i st. 2. Zakona o PDV-u		

U Beogradu, 20.01.2020. godine

Odgovorno lice:

Nakon otpremanja dobara u inostranstvo, obveznik PDV-a, u navedenom primeru, dužan je da izda račun o izvršenom prometu dobara stranom licu sledeće sadržine:

Račun broj 1 od 15.02.2020. godine

Prodavac: *Trgovinsko preduzeće "Duga", Beograd, Mačvanska 5, PIB: 100693756*
Kupac: *"Uniontrade", Beč, Austrija*
Datum prometa: *15.02.2020. godine*

Rb.	Naziv	Iznos
1.	Isporuca građevinskog materijala po ugovoru broj 4 od 20.12.2019. godine	1.000.000,00
2.	Umanjenje za dati avans po računu broj 1 od 20.01.2020. godine	500.000,00
3.	Za uplatu	500.000,00
Napomena: PDV nije obračunat u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 2) Zakona o PDV-u		

U Beogradu, 15.02.2020. godine

Odgovorno lice:

U navedenom primeru u avansnom računu i u računu o izvršenom prometu, kada je reč o podacima kupca, nismo iskazali podatak o PIB-u kupca, jer je reč o inostranom licu, za koje, u skladu sa članom 13. *Pravilnika o računima*, ne postoji obaveza iskazivanja podataka o PIB-u. U slučaju da je reč o obvezniku PDV-a, avansni račun i račun o izvršenom prometu za koji ne postoji obaveza obračunavanja PDV-a sadržao bi i podatak o PIB-u.

PRIMENA PROPISA O PDV-U

1. Poreski tretman prometa dobara preko vrednosnih vaučera

Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 72/19) **normativno je uređen specifičan vid prometa dobara i usluga koji se vrši preko vrednosnih vaučera izdatih od strane isporučioaca dobara i usluga.**

Takav vid prometa sve češće je prisutan u našoj praksi prometa dobara i usluga, kao instrument podsticaja prodaje dobara i usluga. Stoga je bilo neophodno i normativno urediti taj vid prometa, kako bi se izbegle sve nejasnoće primene odredaba *Zakona o PDV-u**. Obaveza normativnog uređivanja takvog vida prometa proizlazi i iz obaveze Republike Srbije da uskladi *Zakon o PDV-u* sa Direktivom Saveta Evropske unije o izmeni Direktive 2006/112/EZ u vezi sa pravilima oporezivanja vrednosnih vaučera.

Kako ovaj vid prometa često podrazumeva i prenos samog vrednosnog vaučera, pomenutom **izmenom zakona uređen je i poreski tretman prenosa vrednosnog vaučera.**

Normativno uređivanje ovog prometa izvršeno je **novododatim čl. 7a do 7v Zakona o PDV-u, koji se primenjuju od 1.01.2020. godine.** Nakon toga ministar finansija doneo je i **Pravilnik o izmenama i dopunama Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci** ("Sl. glasnik RS", broj 94/19 - u daljem tekstu: *Pravilnik o računima*), koji je **stupio na snagu 1.01.2020. godine** i kojim je bliže **uredio obavezu i sadržinu računa o izvršenom prometu vrednosnim vaučerima.**

* "Sl. glasnik RS" br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19.

Knjigu **"Zakon o porezu na dodatu vrednost sa podzakonskim aktima"** šaljemo svim pretplatnicima, uz ovaj broj časopisa "PDV".

Za pravilnu primenu odredaba o prometu dobara i usluga preko vrednosnih vaučera **od važnosti su i službena mišljenja Ministarstva finansija br. 011-00-986/2019-04 od 20.12.2019. godine i 011-00-1159/2019-04 od 13.01.2020. godine, koje u celini prenosimo na kraju ovog poglavlja**, a kojima je bliže objašnjen promet dobara preko vrednosnih vaučera u prelaznom periodu, tj. u slučajevima kada je vrednosni vaučer izdat u 2019. godini, a promet dobara i usluga u zamenu za taj vaučer je izvršen u 2020. godini, zatim slučajeve kada je vrednost stvarne isporuke dobara, odnosno usluga veća od nominalne vrednosti vaučera, kao i evidentiranju tog prometa preko fiskalne kase.

U tekstu koji sledi izložićemo pojam i vrste vrednosnih vaučera, poreski tretman prometa dobara i usluga preko vrednosnih vaučera, obavezu izdavanja računa o tom prometu i evidentiranje tog prometa preko fiskalne kase.

● **Pojam vrednosnog vaučera**

Prema članu 7a *Zakona o PDV-u vrednosni vaučer*, u smislu ovog zakona, **je instrument za koji postoji obaveza da se prihvati kao naknada ili deo naknade za isporučena dobra ili pružene usluge, ako su dobra koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju, identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga i uslovi upotrebe vrednosnog vaučera naznačeni na samom vrednosnom vaučeru ili povezanoj dokumentaciji** (u daljem tekstu: vrednosni vaučer).

Iz citirane odredbe zakona proizlazi da vrednosni vaučer u smislu *Zakona o PDV-u mora da ima sledeće karakteristike:*

- 1) da je reč o instrumentu za plaćanje kupljenih dobara koji obveznik mora da prihvati kao naknadu ili deo naknade za isporučena dobra ili pružene usluge;
- 2) da sadrži propisane podatke.

Podaci koje vrednosni vaučer mora da sadrži su:

- 1) naziv dobara koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju;
- 2) identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga;
- 3) uslovi upotrebe vrednosnog vaučera naznačeni na samom vrednosnom vaučeru, s tim što se uslovi mogu naznačiti i u pratećoj dokumentaciji.

Ako te podatke vrednosni vaučer ne sadrži, obveznik nije dužan da prihvati takav vaučer kao instrument za naplatu naknade, ili dela naknade za isporučena dobra i pružene usluge.

Vrednosni vaučer može biti u fizičkom (pisanom) ili elektronskom obliku.

Vrednosnim vaučerom **ne smatra se** instrument koji imaocu daje pravo na popust pri nabavci dobara, odnosno usluga, a koji ne uključuje pravo na nabavku dobara, odnosno usluga, kao ni prevozne karte, ulaznice, poštanske marke i sl.

Vrednosni vaučer može biti jednonamenski i višenamenski.

1.1. Jednonamenski vrednosni vaučer

Prema članu 7a stav 3. *Zakona o PDV-u*, jednonamenskim vrednosnim vaučerom smatra se vrednosni vaučer za koji su mesto isporuke dobara, odnosno mesto pružanja usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi i iznos PDV-a koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća u skladu sa ovim zakonom poznati u trenutku izdavanja vrednosnog vaučera.

U skladu sa citiranom odredbom člana 7a stav 3. *Zakona o PDV-u*, a uzimajući u obzir definiciju vrednosnog vaučera iz člana 7a stav 1. *Zakona o PDV-u*, **jednonamenskim vrednosnim vaučerom smatra se onaj instrument koji ispunjava sledeće uslove:**

- 1) za koji postoji obaveza da se prihvati kao naknada ili deo naknade za isporučena dobra ili pružene usluge;
- 2) da su dobra koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju u zamenu sa vrednosni vaučer naznačene u vrednosnom vaučeru;
- 3) da je u vrednosnom vaučeru naznačen identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga;
- 4) da su uslovi upotrebe vrednosnog vaučera naznačeni na samom vrednosnom vaučeru, s tim što se uslovi mogu naznačiti i u pratećoj dokumentaciji;
- 5) da je mesto isporuke dobara, odnosno mesto pružanja usluge na koje se vrednosni vaučer odnosi poznato u trenutku izdavanja vrednosnog vaučera;
- 6) da je iznos PDV-a koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća u skladu sa zakonom poznat u trenutku izdavanja vrednosnog vaučera.

Odredbom člana 7a stav 1. *Zakona o PDV-u* data je mogućnost da se dobra koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju u zamenu sa vrednosni vaučer, identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga, iznos PDV-a koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća i uslovi upotrebe vrednosnog vaučera mogu iskazati ne samo u vrednosnom vaučeru, već i u pratećoj dokumentaciji. Međutim, zakonom nije precizirano šta se

smatra pratećom dokumentacijom vrednosnog vaučera, te stoga u praksi postoje nedoumice šta se može smatrati pratećom dokumentacijom u kojoj se mogu iskazati traženi podaci, da bi se vrednosni vaučer smatrao jednonamenskim vaučerom. To se naročito odnosi na novčane vrednosne vaučere koji se u praksi najčešće izdaju, bez navođenja podataka o dobrima, odnosno uslugama koje se mogu isporučiti u zamenu za vrednosni vaučer. U tim slučajevima, najpogodniji dokument bio bi račun o isporučenim dobrima i uslugama, ali samo pod uslovom da postoji obaveza izdavanja računa u skladu sa *Pravilnikom o računima*. U drugim slučajevima najpogodniji dokument bio bi poseban dokument u kome je izdavalac vaučera naznačio vrstu dobara i usluga i iznos PDV-a za ta dobra i usluge. Ako se ti podaci ne obezbede u računu ili posebnom dokumentu takav vrednosni vaučer ne bi se smatrao jednonamenskim vrednosnim vaučerom.

Posebnu teškoću kod vrednosnih vaučera koji se najčešće izdaju u praksi, **predstavlja i iskazivanje podataka o iznosu PDV-a koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća**, u slučajevima kada izdavalac vaučera vrši promet dobara, odnosno usluga koji se opozuje po opštoj i posebnoj stopi. U tim slučajevima tačan iznos PDV-a koji se plaća za isporučena dobra ili usluge nije poznat u momentu izdavanja vrednosnog vaučera. Za ove situacije rešenje je jedino da se u posebnom dokumentu koji prati vrednosni vaučer, mora naznačiti, pored naziva dobara i usluga, i iznos PDV-a koji se plaća za ta dobra, odnosno usluge, posebno po opštoj, a posebno po sniženoj stopi PDV-a. U protivnom, takav vrednosni vaučer ne bi se smatrao jednonamenskim vaučerom.

Što se tiče uslova iskazivanja mesta isporuke dobara, odnosno pružanja usluga u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, nema smetnji da se iskaže mesto isporuke dobara, odnosno usluga u Republici Srbiji, s tim što ukazujemo da to nije od posebnog uticaja za utvrđivanje mesta prometa dobara i usluga, jer se za određivanje mesta prometa dobara i usluga Republika Srbija smatra jednim mestom prometa dobara, odnosno usluga, nezavisno od toga u kojem je mestu u Republici izvršen promet dobara i usluga.

1.2. Višenamenski vrednosni vaučer

U skladu sa članom 7a stav 4. *Zakona o PDV-u*, **višenamenski vrednosni vaučer je vrednosni vaučer koji nije jednonamenski vaučer.**

Dakle, definicija višenamenskog vrednosnog vaučera data je na rezidualnoj osnovi - svaki vrednosni vaučer koji ne ispunjava uslove za jednonamenski vaučer ima se smatrati višenamenskim vaučerom.

1.3. Poreski tretman prenosa vrednosnih vaučera

Poreski tretman prenosa vrednosnog vaučera zavisi od:

- vrste vrednosnog vaučera;
- toga da li je izdavalac vrednosnog vaučera istovremeno i stvarni isporučilac dobara i usluga, ili je stvarni isporučilac dobara i usluga treće lice;
- toga da li prenos vrednosnog vaučera vrši izdavalac vaučera ili drugo lice u ime izdavaoca.

Pod poreskim tretmanom vrednosnog vaučera treba podrazumevati obaveze koje se odnose na obračunavanje i plaćanje PDV-a, izdavanje računa, iskazivanja u *Pregledu obračuna PDV-a*, kao i obaveze po osnovu evidentiranja tog prometa u fiskalnoj kasi.

1.3.1. Poreski tretman prenosa JEDNONAMENSKOG vrednosnog vaučera

Poreski tretman jednonamenskog vrednosnog vaučera zavisi:

- od toga da li je izdavalac vaučera ujedno i stvarni isporučilac dobara, ili je stvarni isporučilac dobara drugo lice, kao i
- od toga da li prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera vrši izdavalac vrednosnog vaučera ili drugo lice u njegovo ime.

Poreski tretman jednonamenskog vrednosnog vaučera propisan je članom 7b *Zakona o PDV-u*.

1.3.1.1. Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera kada prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera vrši IZDAVALAC jednonamenskog vrednosnog vaučera koji je istovremeno i stvarni isporučilac dobara i usluga na koje vaučer glasi

U ovom slučaju poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera propisan je članom 7b stav 1. *Zakona o PDV-u*.

• Obaveza obračunavanja i plaćanja PDV-a

Prema članu 7b stav 1. *Zakona o PDV-u*, svaki prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera koji izvrši poreski obveznik u svoje ime smatra se isporukom dobara, odnosno pružanjem usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi. Stvarna isporuka dobara ili stvarno pružanje usluga u zamenu za jednonamenski vrednosni vaučer, koji je isporučilac prihvatio kao naknadu ili deo naknade, ne smatraju se nezavisnom transakcijom.

Iz navedene odredbe zakona proizlazi da je **obveznik dužan da u momentu prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera obračuna PDV, a obračunati PDV iskaže kao svoju poresku obavezu**, nezavisno od toga što u tom momentu nije faktički izvršio isporuku dobara, odnosno usluga koji su naznačeni u jednonamenskom vrednosnom vaučeru.

Na stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga koji su naznačeni u jednonamenskom vrednosnom vaučeru nije dužan da obračuna PDV.

Ovakav poreski tretman jednonamenskog vrednosnog vaučera je moguć, jer jednonamenski vrednosni vaučer sadrži sve neophodne podatke za primenu svih instituta poreza na dodatu vrednost (*poznat je isporučilac dobara i usluga, primalac dobara i usluga, vrsta dobara i usluga, mesto prometa, vrednost dobara i usluga i iznos obračunatog PDV-a*). Naime, kako smo napred istakli, jednonamenski vrednosni vaučer, saglasno članu 7a st. 1. i 3. Zakona o PDV-u mora da sadrži sve navedene podatke.

Međutim, u slučaju ako je iznos naknade za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga veći od iznosa navedenog u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, obveznik PDV-a koji je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga dužan je da na tu razliku obračuna i plati PDV i o tome izda račun iz člana 42. stav 1. Zakona o PDV-u. Obračun PDV-a vrši se što primenom preračunate stope PDV-a (za 20% od 16,6667%, za 10% od 9,0909%), utvrđuje iznos razlike, koja ne sadrži PDV, pa se na taj iznos, primenom propisane stope 20% ili 10%, utvrđuje iznos obaveze za PDV na tu razliku.

- **Obaveza izdavanja računa**

U skladu sa članom 5. st. 1. i 2. *Pravilnika o računima*, **obveznik PDV-a koji je izvršio prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera u svoje ime izdaje račun** iz člana 42. stav 1. Zakona o PDV-u.

Obveznik PDV-a koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer i istovremeno je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u zamenu za taj jednonamenski vrednosni vaučer, za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga ne izdaje račun iz člana 42. stav 1. Zakona o PDV-u.

Dakle, u slučaju kada izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera izvrši prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera i istovremeno izvrši i stvarnu isporuku dobara ili usluga, **izdaje račun samo za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera** dok za stvarnu isporuku dobara i usluga naznačenih u vaučeru nije dužan da izda račun o toj isporuci.

U skladu sa članom 6a *Pravilnika o računima*, **račun koji izdaje obveznik PDV-a koji vrši prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera u svoje ime, mora da sadrži podatke o:**

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavalaca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) dobrima, odnosno uslugama na koje se jednonamenski vrednosni vaučer odnosi (*npr. gorivo, telekomunikacione usluge, odeća, obuća, odeća i obuća, nakit, igračke, knjige, prodajni asortiman potencijalnog, odnosno potencijalnih isporučilaca dobara i dr.*);
- 5) iznosu osnovice;
- 6) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 7) iznosu obračunatog PDV-a.

U ovom računu unosi se i napomena da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

Napominjemo da račun o prenosu jednonamenskog vrednosnog vaučera **ne sadrži podatak o datumu prometa dobara**, jer se ne radi o stvarnoj isporuci dobara, odnosno usluga.

U slučaju kada je iznos naknade za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga veći od iznosa navedenog u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, obveznik PDV-a koji je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga dužan je da na tu razliku obračuna i plati PDV i o tome izda račun koji mora da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
 - 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
 - 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
 - 4) datumu prometa;
 - 5) dobrima, odnosno uslugama na koje se odnosi;
 - 6) iznosu osnovice, odnosno u ovom slučaju iznos razlike;
 - 7) poreskoj stopi koja se primenjuje;
 - 8) iznosu obračunatog PDV-a na tu razliku.
- **Način iskazivanja prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera u Pregledu obračuna PDV-a**

U poreskom periodu kada je izvršen prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, obveznik PDV-a koji izdao jednonamenski vrednosni vaučer i izvršio prenos tog vaučera iskazuje **u Obrascu POPDV*** - *Pregled obračuna PDV* podatke **na rb. 3.2 - Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1. u delu za opštu i/ili posebnu stopu, u zavisnosti od toga po kojoj se stopi PDV plaća (u polju za osnovicu iskazuje se naknada i vrednosnog vaučera, a u polju za PDV iznos PDV-a obračunat na tu naknadu).**

* Obrazac POPDV je propisan *Pravilnikom o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV i o obliku i sadržini pregleda obračuna PDV* ("Sl. glasnik RS", br. 90/17, 119/17, 48/18, 60/18, 75/19).

Vrednost stvarne isporuka dobara i usluga u zamenu za vrednosni vaučer ne iskazuje se u Obrascu POPDV, osim u slučaju kada je vrednost isporučenih dobara i usluga veća od vrednosti vaučera. U tom slučaju vrednost te razlike i obračun PDV-a na tu razliku iskazuje se na isti način, na rb. 3.2.

- **Način evidentiranja prometa u fiskalnoj kasi**

U slučaju kada je izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera **istovremeno izvršio i stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga, dužan je da u fiskalnoj kasi evidentira stvarnu isporuku dobara i usluga u zamenu za vrednosni vaučer**, pod uslovom da u skladu sa Zakonom postoji obaveza evidentiranja prometa preko fiskalne kase (promet na malo, usluge fizičkim licima).

Prenos vrednosnog vaučera nije dužan da evidentira preko fiskalne kase, budući da kod prenosa vrednosnog vaučera nije izvršen promet dobara, odnosno usluga.

O tome prenosimo stav Ministarstva finansija izražen u službenom mišljenju broj 011-00-986/2019-04 od 20.12.2019. godine (izvod):

"Prema tome, privredni subjekt, obveznik evidentiranja prometa preko fiskalne kase, koji izdaje (prodaje) jednonamenske vrednosne vaučere po utvrđenoj vrednosti naknade, za koji donosilac (kupac) u maloprodajnim objektima istog privrednog subjekta može kupovati robu do utvrđene vrednosti izdatog vaučera, nije dužan da prodaju jednonamenskih vrednosnih vaučera evidentira preko fiskalne kase, s obzirom da se preko fiskalne kase evidentira stvarna isporuka dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u skladu sa članom 3. Zakona.

To znači, da je **privredni subjekt (obveznik PDV) koji prodaje dobra, odnosno pruža usluge dužan da u momentu stvarne prodaje dobara, odnosno stvarnog pružanja usluga plaćenih jednonamenskim vrednosnim vaučerm, izda fiskalni isečak** kojim se evidentira navedeni promet dobara, odnosno usluga sa iskazanim PDV u skladu sa navedenim odredbom člana 5. st. 1. i 3. Zakona."

Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera u slučaju kada izdavalac vaučera vrši prenos tog vaučera i istovremeno je i stvarni isporučilac dobara i usluga u zamenu za jednonamenski vrednosni vaučer prikazaćemo na pojednostavljenom primeru:

Primer:

Obveznik PDV-a - lice A, koje se bavi tehničkim pregledom motornih vozila, izdalo je jednonamenski vaučer na iznos od 6.000 dinara na osnovu kojeg imaocu vaučera omogućava plaćanje za uslugu tehničkog pregleda jednog teretnog vozila. U januaru 2020. godine lice A izvršilo je prenos tog vaučera obvezniku PDV-a - licu B.

U februaru 2020. godine lice B koristilo je usluge lica A za tehnički pregled teretnog vozila, s tim što je koristilo usluge opravke tog vozila za utvrđene neispravnosti vozila tim tehničkim pregledom. Ukupna vrednost tih usluga iznosi 8.000 dinara. Za plaćanje tehničkog pregleda i opravke vozila iskoristio je kupljeni vaučer, a ostatak platio gotovinski.

U ovom primeru obveznik PDV-a - lice A - izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera, dužan je u poreskom periodu januar 2020. godine, kada je izvršio prenos vrednosnog vaučera, izvrši sledeće:

- da obračuna PDV u iznosu od 1.000 dinara, a na osnovicu od 5.000 dinara po stopi od 20%, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za januar 2020. godine;

- da u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za januar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV-a i obračunati PDV, na rb. 3.2. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara;

- da izda račun za izvršeni prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, u kome će iskazati podatke o tom prenosu, i to: naziv, adresu i PIB-u obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa, naziv izvršene usluge tehničkog pregleda, iznos osnovice 5.000 dinara, poresku stopu koja se primenjuje (20%) i iznos obračunatog PDV-a - 1.000 dinara; kao i

- napomenu da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

U poreskom periodu februar 2020. godine obveznik je dužan da:

- obračuna PDV u iznosu od 333,35 dinara na osnovicu od 1.666,65 dinara po stopi od 20% za izvršenu uslugu opravke teretnog vozila koja je plaćena gotovinom u iznosu od 2.000,00 dinara, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za februar 2020. godine;

- u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za februar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV-a i obračunati PDV, na rb. 3.2. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši promet, osim tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 1.666,65 dinara, a u polju za PDV iznos od 333,35 dinara;

- izda račun za izvršenu uslugu popravke vozila koja je plaćena gotovinom, u kome će iskazati podatke o toj izvršenoj usluzi, i to: naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresa i PIB obveznika - primaoca računa, naziv izvršene usluge popravke, datum prometa izvršene usluge popravke, iznos osnovice (1.666,65 dinara), poresku stopu koja se primenjuje (20%) i iznos obračunatog PDV-a (333,35 dinara).

Fiskalni isečak za izvršenu uslugu tehničkog pregleda i popravke vozila nije dužan da izda, s obzirom da usluga tehničkog pregleda i popravke pravnim licima ne podleže evidentiranju preko fiskalne kase.

1.3.1.2. Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera kada prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera vrši VIŠE LICA, a izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera je i stvarni isporučilac dobara i usluga na koje vaučer glasi

U praksi je čest slučaj da obveznik PDV-a kupuje jednonamenske vrednosne vaučere koje je izdao drugi obveznik PDV-a, ali ne za svoje potrebe, već ih prodaje svojim korisnicima, koji te vaučere mogu koristiti za plaćanje za primljena dobra i pružene usluge kod izdavaoca jednonamenskog vrednosnog vaučera.

Poreski tretman ovakvog višestrukog prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera prikazaćemo na sledećem primeru:

Primer:

Obveznik PDV-a - lice A, koje se bavi tehničkim pregledom motornih vozila, izdalo je jednonamenski vaučer na iznos od 6.000 dinara, na osnovu kojeg imaoca vaučera omogućava plaćanje za uslugu tehničkog pregleda jednog teretnog vozila.

U januaru 2020. godine lice A izvršilo je prenos tog vaučera obvezniku PDV-a - licu B.

U februaru 2020. godine lice B prodalo je vrednosni vaučer fizičkom licu C, koje je u istom mesecu iskoristilo za plaćanje usluge tehničkog pregleda kod lica A.

U ovom primeru svako od navedenih lica ima obaveze koje je dužno da izvrši.

Obveznik PDV-a - lice A - izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera dužan je u poreskom periodu januar 2020. godine, kada je izvršio prenos vrednosnog vaučera licu B, da izvrši sledeće:

- obračuna PDV u iznosu od 1.000 dinara, a na osnovicu od 5.000 dinara po stopi od 20%, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za januar 2020. godine;

- u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za januar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV-a i obračunati PDV, na rb. 3.2. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara;

- izda račun za izvršeni prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, u kome će iskazati podatke o tom prenosu, i to: naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa, naziv izvršene usluge tehničkog pregleda, iznos osnovice (5.000 dinara), poresku stopu koja se primenjuje (20%) i iznos obračunatog PDV-a (1.000 dinara); kao i

- napomenu da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

U poreskom periodu februar 2020. godine lice A dužno je da za izvršenu uslugu tehničkog pregleda fizičkom licu koje je uslugu platilo vrednosnim vaučekom izda fiskalni isečak. Kao oznaku plaćanja za tu uslugu unosi "gotovina".

Obračun PDV-a za izvršenu uslugu tehničkog pregleda ne vrši, jer je obračun PDV-a izvršilo u poreskom periodu januar 2020. godine prilikom prenosa vrednosnog vaučera licu B.

Obveznik PDV-a - lice B, koje je nabavilo vrednosni vaučer od obveznika PDV-a - lica A, dužno je da u poreskom periodu februar 2020. godine, kada je izvršio prenos vrednosnog vaučera fizičkom licu C, izvrši sledeće:

- obračuna PDV u iznosu od 1.000 dinara, a na osnovicu od 5.000 dinara po stopi od 20%, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za januar 2020. godine;

- da u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za januar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV i obračunati PDV, na rb. 3.2. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši promet, osim tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara;

- da izda račun za izvršeni prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, u kome će iskazati podatke o tom prenosu, i to: naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa, naziv izvršene usluge tehničkog pregleda, iznos osnovice (5.000 dinara), poresku stopu koja se primenjuje (20%) i iznos obračunatog PDV-a (1.000 dinara); kao i

- napomenu da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

1.3.1.3. Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera kada prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera vrši obveznik u ime izdavaoca vaučera koji je ISTOVREMENO I STVARNI ISPORUČILAC dobara i usluga

U ovom slučaju poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera **propisan je članom 7b stav 2. Zakona o PDV-u.**

Prema članu 7b stav 2. *Zakona o PDV-u*, ako je prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera obavio poreski obveznik u ime drugog poreskog obveznika, taj prenos smatra se isporukom dobara, odnosno pružanjem usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi, a koje je izvršio poreski obveznik u čije ime je izvršen prenos jednonamenskog vaučera. U ovom slučaju, prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera smatra se isporukom dobara i usluga koji su naznačeni u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, ali od strane obveznika PDV-a koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer.

- **Obaveza obračunavanja i plaćanja PDV-a**

U skladu sa članom 7b stav 2. *Zakona o PDV-u*, obveznik PDV-a - izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera dužan je da u poreskom periodu kada je dobio obaveštenje od obveznika koji u njegovo ime vrši prenos jednonamenskih vrednosnih vaučera, da je izvršio prenos vaučera, obračuna PDV na dobra i usluge koji su naznačeni u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, a obračunati PDV iskaže kao svoju poresku obavezu, nezavisno što u tom momentu nije faktički izvršio isporuku dobara, odnosno usluga koji su naznačeni u jednonamenskom vrednosnom vaučeru.

U poreskom periodu kada je stvarno izvršio isporuku dobara, ili usluga ne obračunava i ne plaća PDV.

Obveznik PDV-a koji je u ime izdavaoca jednonamenskog vrednosnog vaučera izvršio prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, **dužan je na naknadu za uslugu posredovanja u prenosu jednonamenskog vrednosnog vaučera da obračuna i uplati PDV.**

Obveznik PDV-a - izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera obračunati PDV iskazuje u poreskom periodu kada je dobio obaveštenje od obveznika PDV-a koji je u njegovo ime izvršio prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera i to u **Obrascu POPDV na rb. 3.2. - Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1. u delu za opštu i/ili posebnu stopu, zavisno od toga po kojoj se stopi PDV plaća (u polju za osnovicu iskazuje se naknada vrednosnog vaučera, a u polju za PDV iznos PDV-a obračunat na tu naknadu).**

Vrednost stvarne isporuke dobara i usluga u zamenu za vrednosni vaučer ne iskazuje se u Obrascu POPDV, osim u slučaju kada je vrednost isporučenih dobara i usluga veća od vrednosti vaučera. U tom slučaju vrednost te razlike i obračun PDV-a na tu razliku iskazuje se na isti način, na rb. 3.2.

Obveznik PDV-a posrednik, koji je u ime izdavaoca jednonamenskog vrednosnog vaučera izvršio prenos tog vaučera, obračunati PDV na naknadu za uslugu posredovanja vaučera iskazuje na rb. 3.2. - *Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1.* u delu za opštu stopu (u polju za osnovicu iskazuje se naknada za tu uslugu, a u polju za PDV - iznos PDV-a obračunat na tu naknadu).

1.3.1.4. Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera u slučaju kada izdavalac vaučera i stvarni isporučilac dobara i usluga NISU ISTA LICA

U ovom slučaju poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera **propisan je članom 7b stav 3. Zakona o PDV-u.**

Prema članu 7b stav 3. *Zakona o PDV-u*, **kada stvarni isporučilac dobara**, odnosno pružalac usluga i **poreski obveznik koji je**, delujući u svoje ime, **izdao jednonamenski vrednosni vaučer**, nisu ista lica, **smatra se da je stvarni isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga izvršio promet dobara, odnosno usluga** povezanih s tim vrednosnim vaučerom poreskom obvezniku koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer.

● Obaveza obračunavanja i plaćanja PDV-a

Iz navedene odredbe člana 7b stav 3. *Zakona o PDV-u*, u slučaju kada stvarni isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga i poreski obveznik koji je, delujući u svoje ime, izdao jednonamenski vrednosni vaučer, nisu ista lica, **proizilazi da postoje dva oporeziva prometa:**

- prvi, koji vrši obveznik PDV-a - izdavalac jednonamenskog vaučera po osnovu prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera, i
- drugi, koji vrši obveznik PDV-a stvarni isporučilac dobara, odnosno stvarni pružalac usluga po osnovu isporuke dobara i pružanja usluga plaćenih vrednosnim vaučerom.

→ Obveznik PDV-a izdavalac vrednosnog vaučera dužan je da u poreskom periodu kada je izvršio prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, obračuna PDV po opštoj i/ili po posebnoj stopi u zavisnosti od vrste dobara koji su navedeni u vrednosnom vaučeru koji se mogu nabaviti od stvarnog isporučioaca dobara, na osnovicu, odnosno vrednost vaučera.

U skladu sa članom 6a *Pravilnika o računima*, dužan je da izda račun koji, mora da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) dobrima, odnosno uslugama na koje se jednonamenski vrednosni vaučer odnosi (*npr. gorivo, telekomunikacione usluge, odeća, obuća, odeća i obuća, nakit, igračke, knjige, prodajni asortiman potencijalnog, odnosno potencijalnih isporučilaca dobara i dr.*);
- 5) iznosu osnovice;
- 6) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 7) iznosu obračunatog PDV-a.

U ovom računu unosi se i napomena da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

Napominjemo da račun o prenosu jednonamenskog vrednosnog vaučera **ne sadrži podatak o datumu prometa dobara**, jer se ne radi o stvarnoj isporuci dobara, odnosno usluga.

Obračunati PDV po osnovu prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera, obveznik PDV-a iskazuje u **Obrascu POPDV** na rb. 3.2. - *Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1. u delu za opštu i/ili posebnu stopu, u zavisnosti od toga po kojoj se stopi PDV plaća.*

→ Obveznik PDV-a stvarni isporučilac dobara, odnosno usluga dužan je da na vrednost isporučenih dobara koji su plaćeni vrednosnim vaučerom obračuna PDV po propisanoj stopi, s tim što račun o izvršenom prometu dobara i usluga ne izdaje primaocu dobara i usluga, već obvezniku PDV-a koji je izdao vrednosni vaučer i izvršio prenos vrednosnog vaučera licu koje je taj vaučer iskoristilo za plaćanje primljenih dobara, odnosno usluga.

Obveznik PDV-a - izdavalac vrednosnog vaučera obračunati PDV po računu stvarnog isporučioaca dobara, odnosno usluga može da odbije kao prethodni porez ako ispunjava propisane uslove za odbitak prethodnog poreza.

Račun o isporučenim dobrima, odnosno pruženim uslugama, mora da sadrži sve propisane podatke iz člana 42. stav 4. *Zakona o PDV-u*, uključujući i datum prometa dobara, odnosno usluga.

Obračunati PDV po osnovu isporučenih dobara, odnosno usluga, obveznik PDV-a iskazuje u **Obrascu POPDV** na rb. 3.2. - *Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1. u delu za opštu i/ili posebnu stopu, u zavisnosti od toga po kojoj se stopi PDV plaća.*

U slučaju kada je iznos naknade za stvarnu isporuku dobara, odnosno stvarno pružanje usluga veći od iznosa navedenog u jednonamenskom vrednosnom vaučeru, obveznik PDV-a koji je izvršio stvarnu isporuku dobara, odnosno usluga dužan je da na tu razliku obračuna i plati PDV i o tome izda račun koji mora da sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju računa;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u obveznika - primaoca računa;
- 4) datum prometa;
- 5) dobrima, odnosno uslugama na koje se odnosi;
- 6) iznosu osnovice, odnosno u ovom slučaju iznos razlike;
- 7) poreskoj stopi koja se primenjuje;
- 8) iznosu obračunatog PDV na tu razliku.

Račun o obračunatoj razlici izdaje se primaocu dobara i usluga.

Obračunati PDV na iznos razlike iskazuje se u **Obrascu POPDV** takođe na rb. 3.2. - *Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1. u delu za opštu i/ili posebnu stopu, u zavisnosti od toga po kojoj se stopi PDV plaća.*

Poreski tretman prenosa jednonamenskog vrednosnog vaučera u slučaju kada izdavalac vaučera i stvarni isporučilac dobara i usluga nisu ista lica prikazaćemo na pojednostavljenom primeru:

Primer:

Obveznik PDV-a - lice A, koji se bavi tehničkim pregledom motornih vozila, izdalo je jednonamenski vaučer na iznos od 6.000 dinara na osnovu kojeg imaocu vaučera omogućava plaćanje za uslugu tehničkog pregleda jednog teretnog vozila kod obveznika PDV-a - lica B.

U januaru 2020. godine lice A izvršilo je prenos tog vaučera obvezniku PDV-a - licu C.

U februaru 2020. godine lice C koristio je usluge lica B za tehnički pregled svog teretnog vozila i opravku utvrđenih neispravnosti prilikom tehničkog pregleda, s tim što je za plaćanje usluga tehničkog pregleda i opravke vozila iskoristilo kupljeni vaučer u vrednosti od 6.000 dinara, a ostatak od 2.000 dinara platilo gotovinski u iznosu od 2.000 dinara.

U ovom primeru obveznik PDV-a - lice A - izdavalac jednonamenskog vrednosnog vaučera, dužno je u poreskom periodu januar 2020. godine, kada je izvršio prenos vrednosnog vaučera, da izvrši sledeće:

- da obračuna PDV u iznosu od 1.000 dinara, a na osnovicu od 5.000 dinara po stopi od 20%, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za januar 2020. godine;

- da u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za januar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV i obračunati PDV, na rb. 3.2. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara;

- da izda račun za izvršeni prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera, u kome će iskazati podatke o tom prenosu, i to: naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa, naziv izvršene usluge tehničkog pregleda, iznos osnovice (5.000 dinara), poresku stopu koja se primenjuje (20%) i iznos obračunatog PDV-a (1.000 dinara); kao i

- napomenu da se račun izdaje za prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera.

U poreskom periodu kada je primilo račun od obveznika PDV-a - stvarnog pružaoca usluge tehničkog pregleda - lica B, obračunati PDV po tom računu iskazuje u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za februar 2020. godine, u delu 8. Nabavka dobara i usluga, osim nabavke dobara od poljoprivrednika, **na rb. 8a.2** - Dobra i usluge, osim dobara iz tačke 8a.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara (obračunati PDV po tom računu).

Obveznik PDV-a - lice B - stvarni pružalac usluge tehničkog pregleda, dužno je u poreskom periodu februar 2020. godine, kada je izvršio uslugu tehničkog pregleda i opravke vozila, da izvrši sledeće:

- obračuna PDV u iznosu od 1.000 dinara na osnovicu od 5.000 dinara po stopi od 20% za izvršenu uslugu tehničkog pregleda vozila koja je plaćena vrednosnim vaučerm, i da obračunati PDV iskaže u poreskoj prijavi za februar 2020. godine;

- obračuna PDV u iznosu od 333,35 dinara na osnovicu od 1.666,65 dinara po stopi od 20% za izvršenu uslugu popravke vozila koja je plaćena gotovinom;

- u Obrascu POPDV koji podnosi uz poresku prijavu za februar 2020. godine, iskaže obračunati PDV u delu 3. Oporezivi promet dobara i usluga koji vrši obveznik PDV i obračunati PDV, **na rb. 3.2**. Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV-a koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 6.666,65 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.333,35 dinara;

- izda račun za izvršenu uslugu tehničkog pregleda vozila koja je plaćena vrednosnim vaučerm obvezniku PDV-a - izdavaocu vrednosnog vaučera - licu A, u kome će iskazati podatke o toj izvršenoj usluzi;

- izda račun za izvršenu uslugu popravke vozila koja je plaćena gotovinom, obvezniku PDV-a primaocu usluge tehničkog pregleda - licu C, u kome će iskazati podatke o toj izvršenoj usluzi.

Fiskalni isečak za izvršenu uslugu tehničkog pregleda motornog vozila nije dužan da izda, s obzirom da usluga tehničkog pregleda pravnim licima ne podleže evidentiranju preko fiskalne kase.

Obveznik PDV-a - lice C - primalac usluge tehničkog pregleda:

- u poreskom periodu januar 2020. godine, kada je primio račun o prenosu jednonamenskog vrednosnog vaučera od obveznika PDV-a - izdavaoca vrednosnog vaučera - lica A, obračunati PDV po tom računu iskazaće u Obrascu POPDV koji podnosi za taj poreski period, u delu 8. Nabavka dobara i usluga, osim nabavke dobara od poljoprivrednika, **na rb. 8a.2** - Dobra i usluge, osim dobara iz tačke 8a.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iznos od 5.000 dinara, a u polju za PDV iznos od 1.000 dinara (obračunati PDV-a po tom računu);

- u poreskom periodu februar 2020. godine kada je primio račun o izvršenoj usluzi tehničkog pregleda za vozilo koja je plaćena gotovinski, od obveznika PDV-a izvršioca usluge popravke - lica B, obračunati PDV po tom računu iskazaće u Obrascu POPDV koji podnosi za taj poreski period, u delu 8. - Nabavka dobara i usluga, osim nabavke dobara od poljoprivrednika, u **na rb. 8a.2** - Dobra i usluge, osim dobara iz tačke 8a.1, i to u delu za opštu stopu u polju za osnovicu iskazuje iznos od 1.666,65 dinara, a u polju za PDV iznos od 333,35 dinara (obračunati PDV po tom računu).

1.3.2. Poreski tretman prenosa VIŠENAMENSKOG vrednosnog vaučera

Poreski tretman višenamenskog vrednosnog vaučera propisan je novododatim članom 7v *Zakona o PDV-u*.

Prema članu 7v *Zakona o PDV-u*, stvarna isporuka dobara, odnosno pružanje usluga u zamenu za višenamenski vrednosni vaučer koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga prihvatio kao naknadu ili deo naknade za taj promet oporezuje se PDV-om u skladu sa ovim zakonom, dok svaki prethodni prenos tog višenamenskog vrednosnog vaučera nije predmet oporezivanja PDV-om.

Ovakav poreski tretman proizlazi iz činjenice da višenamenski vrednosni vaučer ne sadrži podatke o vrsti i dobara i usluga, mestu prometa iznosu PDV-a, odnosno ne sadrži sve propisane podatke za primenu odredaba *Zakona o PDV-u*, te se oporezivim prometom dobara i usluga smatra stvarna isporuka dobara i usluga za koje obveznik PDV-a prihvatio vrednosni vaučer kao naknadu za isporučena dobra i usluge, dok svaki prenos višenamenskog vrednosnog vaučera koji ne prati stvarna isporuka dobra odnosno pružene usluge nije predmet oporezivanja. **Sa stanovišta propisa o računovodstvu, prenos višenamenskog vaučera imao bi tretman prenosa hartija od vrednosti.**

Dakle, za razliku od jednonamenskog vrednosnog vaučera, **obveznik PDV-a koji je izvršio prenos višenamenskog vaučera nije dužan da na taj prenos obračuna i plati PDV. Obaveza obračunavanja nastaje tek kada obveznik izvrši isporuku dobara i usluga.**

Po osnovu prenosa višenamenskog vrednosnog vaučera obveznik nije dužan da izda račun u smislu člana 42. *Zakona o PDV-u*, niti da taj prenos evidentira preko fiskalne kase.

Po osnovu stvarne isporuke dobara dužan je da izda račun iz člana 42. *Zakona o PDV-u* sa svim podacima iz člana 42. stav 4. *Zakona o PDV-u*. Isto tako, dužan je da isporuku dobara ili usluga evidentira preko fiskalne kase, s tim što će oznaku načina plaćanja uneti "gotovina".

Međutim, stavom 2. člana 7v *Zakona o PDV-u* propisano je da ako prenos višenamenskog vrednosnog vaučera izvrši poreski obveznik koji nije poreski obveznik koji vrši stvarnu isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u skladu sa stavom 1. ovog člana, smatra se da prenosilac višenamenskog vrednosnog vaučera pruža usluge distribucije, reklame ili druge usluge koje se oporezuju PDV-om u skladu sa ovim zakonom (npr. ako obveznik PDV-a, povodom određene prigode, vrši prenos višenamenskog vrednosnog vaučera koji omogućava kupcu njegovih proizvoda da izvrši kupovinu dobara ili primi usluge kod drugog obveznika PDV-a uz plaćanje dobijenog višenamenskog vaučera).

U takvim slučajevima, prenos višenamenskog vaučera tretirao bi se kao usluga reklamiranja ili distribucije dobra, odnosno usluga za račun obveznika PDV-a koji vrši isporuku dobara i usluga, pod uslovom da takva usluga nije oslobođena ili nije predmet oporezivanja (*npr. ako prenos višenamenskog vaučera obveznik vrši bez naknade*). Takav prenos smatrao bi se pružanjem usluge u cilju povećanja prihoda odnosno smanjenja rashoda.

1.4. Poreski tretman vrednosnih vaučera izdatih pre 1.01.2020. godine a realizovanih posle 1.01.2020. godine

Budući da u prelaznim odredbama *Zakona o izmenama i dopunama Zakona o PDV-u* ("Sl. glasnik RS", br. 72/19), kojim je uređen poreski tretman vrednosnih vaučera, nije uređen poreski tretman prenosa vrednosnih vaučera izvršen do 31.12.2019. godine, a stvarna isporuka dobara, odnosno usluga u zamenu za te vaučere je izvršena posle 1.01.2020. godine, **u praksi se postavilo pitanje poreskog tretmana u tim slučajevima.**

Tim povodom oglasilo se Ministarstvo finansija svojim službenim mišljenjem broj 011-00-986/2019-04 od 20.12.2019. godine. Prenosimo izvod iz tog mišljenja:

"... ako je obveznik PDV - prenosilac izvršio prenos vrednosnog vaučera zaključno sa 31. decembrom 2019. godine, po osnovu kojeg zaključno sa tim datumom ne nastaje obaveza obračunavanja i plaćanja PDV u skladu sa Zakonom, stvarna isporuka dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u zamenu za taj vrednosni vaučer, koja se vrši od 1. januara 2020. godine, oporezuje se PDV. Takođe, ako obveznik PDV izvrši prenos vrednosnog vaučera od 1. januara 2020. godine, koji se od tog datuma smatra jednonamenskim vrednosnim vaučerom u skladu sa Zakonom, pri čemu je taj vrednosni vaučer stekao zaključno sa 31. decembrom 2019. godine, stvarna isporuka dobara, odnosno stvarno pružanje usluga u zamenu za taj vrednosni vaučer, koja se vrši od 1. januara 2020. godine, oporezuje se PDV, dok se na prenos vrednosnog vaučera PDV ne obračunava i ne plaća."

U skladu sa ovim mišljenjem:

- **obveznik PDV-a koji je izdao (prodao) vrednosni vaučer do 31.12.2019. godine, nije dužan da na takav prenos vrednosnog vaučera obračuna i plati PDV.** Na stvarnu isporuku dobara ili pružene usluge u zamenu za taj vaučer, koji vrši nakon 1.01.2020. godine, dužan je da obračuna i plati PDV;

- **obveznik PDV-a koji je stekao vrednosni vaučer prenosom od drugog obveznika PDV-a do 31.12.2019. godine, a koji prenos nije bio oporeziv, koji prenese (prodava) taj vaučer trećem licu posle 1.01.2020. godine, na taj prenos ne obračunava i ne plaća PDV.** Porez na dodatu vrednost obračunava se i plaća u momentu stvarne isporuke dobara, odnosno pružene usluge.

U vezi sa ovom temom *skrećemo pažnju na sledeća službena mišljenja Ministarstva finansija:*

- broj 011-00-986/2019-04 od 20.12.2019. godine (*objavili smo ga u broju 1/2020 časopisa "PDV", na str. 69. i 95*);
- broj 011-00-1159/2019-04 od 13.01.2020. godine (*objavili smo ga u broju 2/2020 časopisa "PDV", na str. 112*);
- broj 430-00-827/2017-04 od 21.01.2020. godine, koje prenosimo u nastavku:

"1. Sa aspekta Zakona o fiskalnim kasama

Saglasno članu 3. stav 1. Zakona o fiskalnim kasama ("Sl. glasnik RS", br. 135/04 i 93/12 - u daljem tekstu: ZFK), propisano je da je lice koje je upisano u odgovarajući registar i koji obavlja promet dobara na malo, odnosno pruža usluge fizičkim licima, dužno da vrši evidentiranje svakog pojedinačno ostvarenog prometa preko fiskalne kase.

Odredbom člana 4. tačka 20) ZFK propisano je da fiskalna kasa mora da onemogućiti brisanje ili zamenu podataka o već programiranim dobrima ili uslugama u bazi podataka fiskalne kase, osim cene jedinice mere, od momenta formiranja prvog fiskalnog isečka u tekućem periodu do momenta izrade dnevnog izveštaja za tekući period.

Članom 5. stav 3. ZFK propisano je da se označavanje načina plaćanja dobara i usluga u bazi podataka fiskalne kase vrši tako da se za plaćanje gotovim novcem, novčanim bonovima, novčanim poklon čestitkama, internim karticama i sl, kao sredstvo plaćanja označava "gotovina", za plaćanje čekom ili nalogom za prenos, kao sredstvo plaćanja označava "ček", a za plaćanje platnom karticom, kao sredstvo plaćanja označava "kartica".

U skladu sa odredbom člana 12. stav 1. ZFK, fiskalni isečak je fiskalni dokument u kome se evidentira svaki pojedinačno ostvareni promet dobara na malo, odnosno usluga fizičkim licima koje kupac dobara, odnosno korisnik usluga plaća gotovinom, čekom ili karticom.

U skladu sa navedenim odredbama ZFK, u slučaju kada obveznik evidentiranja prometa preko fiskalne kase izvrši promet dobara donosiocu vrednosnog vaučera, pri čemu je vrednosni vaučer prodao po ceni nižoj od iznosa na koji glasi vrednosni vaučer (*npr. vrednosni vaučer glasi na 12.000 dinara, a prodat je za 10.000 dinara*), što znači da donosilac vaučera može izabrati u

maloprodajnom objektu artikla u vrednosti od 12.000 dinara i platiti ih 10.000 dinara, kolika je ostvarena naknada za prodaju istog, preko fiskalne kase evidentira se promet artikla koji se plaća takvim vaučerom u iznosu naknade po kojoj je vaučer prodat, imajući u vidu da je vrednosni vaučer sredstvo plaćanja saglasno članu 5. stav 3. ZFK. S tim u vezi, u navedenom slučaju potrebno je izvršiti promenu maloprodajne cene artikla u bazi podataka fiskalne kase, npr. cena artikla čija je maloprodajna cena 12.000 dinara menja se na 10.000 dinara, odnosno da se cena artikla svede na prodajnu vrednost vrednosnog vaučera, imajući u vidu da je saglasno članu 4. tačka 20. ZFK dozvoljeno da se u bazi podataka fiskalne kase cena jedinice mere menja od momenta formiranja prvog fiskalnog isečka u tekućem periodu do momenta izrade dnevnog izveštaja za tekući period.

Takođe, napominjemo da je kod promene jedinične cene artikla u bazi podataka fiskalne kase potrebno obezbediti i evidenciju prometa sa promenjenim cenama - nivelaciju cena za artikle kojima je cena promenjena u bazi podataka fiskalne kase, saglasno propisima koji regulišu oblast trgovine.

2. Sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), obveznik PDV koji je zaključno sa 31. decembrom 2019. godine prodao vrednosne vaučere po osnovu kojih zaključno sa tim datumom nije nastala obaveza za obračunavanje i plaćanje PDV u skladu sa Zakonom i koji je u zamenu za te vrednosne vaučere izvršio stvarnu isporuku dobara zaključno sa 31. decembrom 2019. godine, odnosno koji će izvršiti stvarnu isporuku dobara počev od 1. januara 2020. godine (u daljem tekstu: obveznik PDV - prodavac vrednosnih vaučera), PDV ne obračunava na prodaju vrednosnih vaučera, već na stvarnu isporuku dobara u skladu sa Zakonom. Osnovicu za obračunavanje PDV čini iznos naknade koju obveznik PDV - prodavac vrednosnih vaučera prima ili treba da primi po osnovu stvarne isporuke dobara od primaoca dobara ili trećeg lica, u koju nije uključen PDV. S tim u vezi, u slučaju kada obveznik PDV - prodavac vrednosnih vaučera zaključi ugovor sa kupcem da će mu vrednosne vaučere prodati za naknadu koja je niža od iznosa na koji glase vrednosni vaučeri (npr. *vrednosni vaučer koji glasi na 12.000 dinara prodat je za 10.000 dinara*), što znači da će imaći vrednosnih vaučera moći da nabave dobra kod obveznika PDV - prodavca vrednosnih vaučera u vrednosti na koju glase vrednosni vaučeri (*12.000 dinara*), sa aspekta Zakona smatra se da je u momentu stvarne isporuke dobara obveznik PDV - prodavac vrednosnih vaučera odobrio popust u ceni za dobra koja je isporučio imaćima vrednosnih vaučera u zamenu za vrednosne vaučere. U navedenom slučaju, PDV se obračunava na iznos naknade koji je obveznik PDV - prodavac vrednosnih vaučera primio ili treba da primi po osnovu isporuke dobara (novčana sredstava od prodaje vrednosnih vaučera, uključujući i eventualnu doplatu), u koju nije uključen PDV (npr. *ako naknada za vrednosni vaučer iznosi 10.000 dinara, a kupac ne vrši doplatu za isporuku dobara, pri čemu se promet svih isporučenih dobara oporezuje po opštoj stopi PDV od 20%, osnovica se utvrđuje na sledeći način: $10.000 - (10.000 \times 16.6667\%) = 10.000 - 1.667 = 8.333$*).

Nezavisno od navedenog, ukazujemo da se od 1.01.2020. godine primenjuju nova pravila za oporezivanje prenosa vrednosnih vaučera propisana Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 72/19).

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Poreska osnovica (u daljem tekstu: osnovica) kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge od primaoca dobara ili usluga ili trećeg lica, uključujući subvencije i druga primanja (u daljem tekstu: subvencije), u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano (član 17. stav 1. Zakona).

Prema stavu 4. istog člana Zakona, osnovica ne sadrži:

1) popuste i druga umanjenja cene, koji se primaocu dobara ili usluga odobravaju u momentu vršenja prometa dobara ili usluga;

2) iznose koje obveznik naplaćuje u ime i za račun drugog, ako taj iznos prenosi licu u čije ime i za čiji račun je izvršio naplatu.

Odredbama člana 1. Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 72/19) propisano je da se u Zakonu o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 i 30/18) posle člana 7. tog zakona dodaju naziv člana 7a i čl. 7a-7v. Navedene odredbe odnose se na vrednosne vaučere, a u skladu sa članom 11. Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 72/19) primenjuju se od 1. januara 2020. godine.

Prema članu 7a stav 1. Zakona, vrednosni vaučer, u smislu ovog zakona, je instrument za koji postoji obaveza da se prihvati kao naknada ili deo naknade za isporučena dobra ili pružene usluge, ako su dobra koja se isporučuju, odnosno usluge koje se pružaju, identitet isporučilaca tih dobara, odnosno pružalaca tih usluga i uslovi upotrebe vrednosnog vaučera naznačeni na samom vrednosnom vaučeru ili povezanoj dokumentaciji (u daljem tekstu: vrednosni vaučer).

Vrednosni vaučer može biti jednonamenski i višenamenski (stav 2. člana 7a Zakona).

Jednonamenskim vrednosnim vaučermom iz stava 2. ovog člana smatra se vrednosni vaučer za koji su mesto isporuke dobara, odnosno mesto pružanja usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi i iznos PDV koji se za promet tih dobara, odnosno usluga obračunava i plaća u skladu sa ovim zakonom poznati u trenutku izdavanja vrednosnog vaučera (član 7a stav 3. Zakona).

Višenamenski vrednosni vaučer iz stava 2. ovog člana je vrednosni vaučer koji nije jednonamenski vrednosni vaučer iz stava 3. ovog člana (član 7a stav 4. Zakona).

Vrednosnim vaučerom ne smatra se instrument koji imaocu daje pravo na popust pri nabavci dobara, odnosno usluga, a koji ne uključuje pravo na nabavku dobara, odnosno usluga, kao ni prevozne karte, ulaznice, poštanske marke i sl. (član 7a stav 6. Zakona).

U skladu sa članom 7b stav 1. Zakona, svaki prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera koji izvrši poreski obveznik u svoje ime smatra se isporukom dobara, odnosno pružanjem usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi. Stvarna isporuka dobara ili stvarno pružanje usluga u zamenu za jednonamenski vrednosni vaučer, koji je isporučilac prihvatio kao naknadu ili deo naknade, ne smatraju se nezavisnom transakcijom.

Ako je prenos jednonamenskog vrednosnog vaučera obavio poreski obveznik u ime drugog poreskog obveznika, taj prenos smatra se isporukom dobara, odnosno pružanjem usluga na koje se vrednosni vaučer odnosi, a koje je izvršio poreski obveznik u čije ime je izvršen prenos jednonamenskog vaučera (član 7b stav 2. Zakona).

Kada stvarni isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga i poreski obveznik koji je, delujući u svoje ime, izdao jednonamenski vrednosni vaučer, nisu ista lica, smatra se da je stvarni isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga izvršio promet dobara, odnosno usluga povezanih s tim vrednosnim vaučerom poreskom obvezniku koji je izdao jednonamenski vrednosni vaučer (član 7b stav 3. Zakona).

Stvarna isporuka dobara, odnosno pružanje usluga u zamenu za višenamenski vrednosni vaučer koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga prihvatio kao naknadu ili deo naknade za taj promet oporezuje se PDV u skladu sa ovim zakonom, dok svaki prethodni prenos tog višenamenskog vrednosnog vaučera nije predmet oporezivanja PDV (član 7v stav 1. Zakona).

Ako prenos višenamenskog vrednosnog vaučera izvrši poreski obveznik koji nije poreski obveznik koji vrši stvarnu isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u skladu sa stavom 1. ovog člana, smatra se da prenosilac višenamenskog vrednosnog vaučera pruža usluge distribucije, reklame ili druge usluge koje se oporezuju PDV u skladu sa ovim zakonom (član 7v stav 2. Zakona)."

OBRASCI PORESKIH PRIJAVA, PREGLEDA OBRAČUNA I ZAHTEVA KOJI SE U ELEKTRONSKOM OBLIKU DOSTAVLJAJU PREKO PORTALA PORESKE UPRAVE I PREGLED KORISNIČKIH UPUTSTAVA (PDV, AKCIZE I PREMIJE NEŽIVOTNIH OSIGURANJA)

Obaveza podnošenja poreskih prijava i obrazaca u elektronskom obliku propisana je članom 38. *Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji* ("Sl. glasnik RS", br. 80/02, 84/02 - ispravka, 23/03 - ispravka, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - dr. zakon, 62/06 - dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 - dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 - ispravka, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19)* - u daljem tekstu: ZPPPA.

Podnošenje poreskih prijava i obrazaca elektronskim putem obavlja se upotrebom elektronskih servisa Poreske uprave**, odnosno elektronskih servisa jedinica lokalne samouprave.

Pravila pristupa elektronskim servisima Poreske uprave, odnosno elektronskim servisima jedinica lokalne samouprave (u daljem tekstu: elektronski poreski servisi) jedinstvena su za sve poreske obveznike i odnose se na sve elektronske poreske servise.

U postupku podnošenja poreskih prijava i obrazaca elektronskim putem, **Poreska uprava, odnosno jedinica lokalne samouprave, preko elektronskih servisa omogućava pristup poreskim obveznicima.**

* Prečišćen tekst *Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji* možete naći u našoj digitalnoj bazi propisa "Ekspert".

** Elektronski servisi Poreske uprave su servisi koji omogućavaju podnošenje poreskih prijava elektronskim putem, kao i davanje informacija i dokumenata u elektronskom obliku, a za koje je Poreska uprava putem elektronskog servisa omogućila da se mogu dobiti elektronskim putem.

Poreska prijava u elektronskom obliku **smatra se podnetom** kada poreski obveznik elektronskim putem **primi obaveštenje** da je prijava podneta.

U nastavku teksta **PODSEĆAMO na:**

- **obrasce poreskih prijava, pregleda obračuna i zahteva iz oblasti PDV-a, akciza i premija neživotnih osiguranja** koji se podnose u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave (*ePorezi*),
- **pravilnike** kojima je svaki obrazac propisan,
- **rokove za podnošenje** obrazaca,
- **obveznike podnošenja** obrazaca i
- **korisnička uputstva** koja je donela Poreska uprava u vezi sa elektronskim podnošenjem obrazaca.

O navedenim pravilnicima i obrascima redovno pišemo u **časopisu "PDV"**, a tekstovi propisa i korisničkih uputstva se mogu naći u našoj digitalnoj bazi propisa i obrazaca "**Ekspert**".

• **Uslovi za podnošenje poreske prijave elektronskim putem**

Na osnovu člana 38. stav 7. ZPPPA donet je **Pravilnik o podnošenju poreske prijave elektronskim putem** ("Sl. glasnik RS", br. 113/13, 104/18; u daljem tekstu: Pravilnik).

Članom 5. Pravilnika propisano je **ko može da podnese poresku prijavu elektronskim putem**.

Poresku prijavu elektronskim putem može da podnese lice koje je:

- 1) **poreski obveznik, uključujući i poreskog placu;**
- 2) **poreski punomoćnik** ovlašćen za podnošenje poreske prijave elektronskim putem;
- 3) **zakonski zastupnik;**
- 4) **zastupnik po službenoj dužnosti.**

Ako je zakonski zastupnik pravno lice, poresku prijavu elektronskim putem može da podnese fizičko lice koje je zakonski zastupnik ovlastio za podnošenje poreske prijave elektronskim putem.

Zakonski zastupnik može da ovlasti više fizičkih lica za podnošenje poreskih prijava elektronskim putem, i ta lica ne mogu to ovlašćenje prenositi na druga lica.

Podnosilac poreske prijave elektronskim putem dužan je da elektronski potpiše poresku prijavu u skladu za zakonom kojim se uređuje elektronski potpis.

● **Ovlašćenje za upotrebu elektronskih servisa**

Shodno članu 6. Pravilnika, **davanje, odnosno oduzimanje ovlašćenja za podnošenje poreske prijave elektronskim putem**, osim za zastupnika po službenoj dužnosti, **vrši se:**

- 1) upotrebom elektronskog servisa Poreske uprave, ako davalac ovlašćenja poseduje važeći kvalifikovani elektronski sertifikat;
- 2) podnošenjem prijave za davanje, odnosno oduzimanje ovlašćenja na Obrascu PEP - *Ovlašćenje za upotrebu elektronskih servisa* nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave, ako davalac ovlašćenja ne poseduje važeći kvalifikovani elektronski sertifikat.

Naziv obrasca:	Obrasc PEP - Ovlašćenje za upotrebu elektronskih servisa
Način podnošenja:	u papirnom obliku
Obrazac podnosi:	1) poreski obveznik, uključujući i poreskog placa; 2) poreski punomoćnik ovlašćen za podnošenje poreske prijave elektronskim putem; 3) zakonski zastupnik; ako davalac ovlašćenja ne poseduje važeći kvalifikovani elektronski sertifikat.

Ovlašćenje dato za upotrebu svih elektronskih servisa Poreske uprave, smatra se i ovlašćenjem za upotrebu elektronskih servisa jedinica lokalnih samouprava.

1. PDV - obrasci poreskih prijava, pregleda obračuna i zahteva za refakciju

1) Prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupka evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV

Na osnovu člana 41. *Zakona o porezu na dodatu vrednost* ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19) i člana 38. stav 2. ZPPPA donet je:

- *Pravilnik o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV* ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15, 11/16, 60/18, 47/19, 50/19, 94/19; u daljem tekstu: Pravilnik), kojim su propisani obrasci: **PP PDV; EPPDV; PEPDV; ZBPDV; BPDV.**

● **Poreska prijava poreza na dodatu vrednost (obrazac PP PDV)**

Naziv obrasca:	Obrazac PP PDV - Poreska prijava poreza na dodatu vrednost Uz ovaj obrazac podnosi se i Obrazac POPDV (vidi podnaslov 2) ovog teksta)
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	- u roku od 15 dana po isteku poreskog perioda (shodno članu 50. <i>Zakona o PDV-u</i>) Obveznik podnosi poresku prijavu nezavisno od toga da li u poreskom periodu ima obavezu plaćanja PDV-a. - Poresku prijavu dužni su da podnesu i poreski dužnici koji nisu obveznici PDV-a - u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda u kojem je nastala poreska obaveza.
Obrazac podnosi:	- poreski obveznik - lice, uključujući i lice koje u Republici Srbiji nema sedište, odnosno prebivalište, koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti (član 8. <i>Zakona o PDV-u</i>); - obveznik - strano lice podnosi nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave, prema mestu sedišta, odnosno prebivališta poreskog punomoćnika stranog lica.
Iznosi se upisuju:	u dinarima, bez decimala
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u julu 2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za kreiranje i podnošenje poreske prijave PDV (Obrazac PP PDV) sa pregledom obračuna PDV (Obrazac POPDV) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

● **Prijava za evidentiranje obveznika poreza na dodatu vrednost (obrazac EPPDV)**

Naziv obrasca:	Obrazac EPPDV - Prijava za evidentiranje obveznika poreza na dodatu vrednost
Način podnošenja:	Od 1.01.2020. godine u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Obrazac podnosi:	Obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu. Evidencionu prijavu podnosi i mali obveznik, odnosno poljoprivrednik koji se opredelio za obavezu plaćanja PDV, u roku iz prethodnog stava.
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je 9.01.2020. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za podnošenje evidencione prijave obveznika PDV i zahteva za brisanje iz registra obveznika PDV u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

● **Potvrda o izvršenom evidentiranju za PDV (obrazac PEPDV)**

Naziv obrasca:	Obrazac PEPDV - Potvrda o izvršenom evidentiranju za PDV
Način izdavanja:	Od 1.01.2020. godine u elektronskom obliku.
Obrazac izdaje:	Potvrdu izdaje Poreska uprava i dostavlja se u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave.

● **Zahtev za brisanje iz evidencije obveznika PDV (obrazac ZBPDV)**

Naziv obrasca:	Obrazac ZBPDV - Zahtev za brisanje iz evidencije obveznika PDV
Način podnošenja:	Od 1.01.2020. godine u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave, u kalendarskom mesecu u kojem je obveznik prestao da obavlja PDV aktivnost.
Obrazac podnosi:	Na zahtev obveznika koji u prethodnih 12 meseci nije ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara, uključujući i obveznika iz člana 33. stav 5. i člana 34. stav 8. ovog zakona, za prestanak obaveze plaćanja PDV, nadležni poreski organ sprovodi postupak i izdaje potvrdu o brisanju iz evidencije za PDV. Pre brisanja iz registra privrednih subjekata, odnosno drugog registra u skladu sa zakonom (u daljem tekstu: registar) kod organa nadležnog za vođenje registra, obveznik PDV koji prestaje da obavlja delatnost dužan je da, najkasnije u roku od 15 dana pre podnošenja zahteva za brisanje iz registra, nadležnom poreskom organu podnese zahtev za brisanje iz evidencije obveznika za PDV.
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je 9.01.2020. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za podnošenje evidencione prijave obveznika PDV i zahteva za brisanje iz registra obveznika PDV u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

● **Potvrda o brisanju iz evidencije obveznika PDV (obrazac PBPDPV)**

Naziv obrasca:	Obrazac PBPDPV - Potvrda o brisanju iz evidencije obveznika PDV
Način izdavanja:	Od 1.01.2020. godine u elektronskom obliku .
Obrazac izdaje:	Ako su ispunjeni uslovi za brisanje iz evidencije obveznika PDV, a po izmirenju obaveza po osnovu PDV, Poreska uprava izdaje potvrdu o brisanju iz evidencije obveznika PDV.

2) Pregled obračuna PDV za poreski period (obrazac POPDV)

Na osnovu člana 46. stav 2. *Zakona o porezu na dodatu vrednost* ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19), donet je

– *Pravilnik o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV i o obliku i sadržini pregleda obračuna PDV* ("Sl. glasnik RS", br. 90/17, 119/17, 48/18, 60/18, 75/19), kojim je u članu 25. propisan **obrazac POPDV**.

O pravilniku i navedenom obrascu redovno pišemo u časopisu "PDV".

Naziv obrasca:	Obrazac POPDV - Pregled obračuna PDV za poreski period od _____ do _____ 20__ . godine Podnosi se uz porešku prijavu PP PDV (vidi prethodnu stranu ovog teksta)
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave, od 1.07.2018. godine (prva obaveza za obveznike čiji je poreski period kalendarski mesec - je bila 15.08.2018. a za obveznika čiji je poreski period kalendarsko tromesečje - je bila 15.10.2018.)
Rok za podnošenje:	Podnosi se za svaki poreski period (kalendarski mesec ili kalendarsko tromesečje) u roku od 15 dana po isteku poreskog perioda (shodno članu 46. <i>Zakona o PDV-u</i>)
Obrazac podnosi:	obveznici PDV-a
Iznosi se upisuju:	u dinarima, bez decimala (možu biti i sa predznakom "minus")
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je 29.01.2020. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za iskazivanje podataka u pregledu obračuna PDV - Obrascu POPDV (IV) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

3) **Obrasci zahteva za refakciju PDV-a** (obraci REF 1, REF 2, REF 3A, REF 5)

Na osnovu člana 52. stav 6. i člana 57. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19), donet je:

- **Pravilnik o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije i refundacije PDV** ("Sl. glasnik RS", br. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13, 66/14, 44/18 - dr. zakon i 104/18), kojim su propisani obrasci: REF 1, REF 2, REF 3A, REF 5.*

● **Zahtev stranog obveznika za refakciju (obrazac REF 1)**

Naziv obrasca:	Obrazac REF 1 - Zahtev stranog obveznika za refakciju
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	Zahtev podnosi ovlašćeno lice jednom godišnje, a najkasnije do 30. juna tekuće godine, za dobra i usluge nabavljene u Republici Srbiji u prethodnoj kalendarskoj godini.
Obrazac podnosi:	ovlašćeno lice stranog obveznika
Uz zahtev se dostavlja (u elektronskom obliku):	- potvrda o registraciji za PDV, odnosno drugi oblik poreza na potrošnju, izdata od strane poreskog organa države u kome se nalazi sedište stranog obveznika (original i overen prevod); - plaćeni računi o nabavljenim dobrima ili korišćenim uslugama u Republici Srbiji, po kojima je obračunat i plaćen PDV.
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u decembru 2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za portalsku aplikaciju (Projekat: Refakcija i oslobađanje od plaćanja PDV-a) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

● **Zahtev humanitarne organizacije za refakciju (obrazac REF 2)**

Naziv obrasca:	Obrazac REF 2 - Zahtev humanitarne organizacije za refakciju
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	Zahtev podnosi ovlašćeno lice jednom godišnje, a najkasnije do 30. juna tekuće godine, za dobra nabavljena u Republici Srbiji u prethodnoj kalendarskoj godini.
Obrazac podnosi:	ovlašćeno lice organizacije registrovane za humanitarnu delatnost
Uz zahtev se dostavlja (u elektronskom obliku):	- dokaz o registraciji humanitarne organizacije; - računi o nabavljenim dobrima u Republici Srbiji i dokazi o njihovom plaćanju; - dokaz da su dobra otpremljena u inostranstvo i da se koriste u humanitarne, dobrotvorne ili obrazovne svrhe; - podaci o imenu i adresi inostranog primaoca dobara i svrsi korišćenja dobara otpremljenih u inostranstvo.
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u decembru 2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za portalsku aplikaciju (Projekat: Refakcija i oslobađanje od plaćanja PDV-a) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

* Navedenim pravilnikom su propisani i sledeći obrasci:

- **Obrazac RFN - Zahtev kupca prvog stana za refundaciju PDV-a** (član 10a stav 4. Pravilnika),
- **Obrazac IKPS - PDV - Izjava kupca stana da kupuje prvi stan** (član 10a stav 7. Pravilnika),
- **Obrazac RFNB - Zahtev kupca hrane i opreme za bebe za refundaciju PDV** (član 10b Pravilnika), ali se ovi obrasci dostavljaju u **papirnom obliku**, te **nisu predmet ovog teksta**.

● **Zahtev tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice za refakciju (obrazac REF 3A)**

Naziv obrasca:	Obrazac REF 3A - Zahtev tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice za refakciju
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	60 dana od isteka kalendarskog tromesečja u kome su dobra i usluge nabavljene u Republici Srbiji ili izvršen uvoz dobara u Republiku Srbiju
Obrazac podnosi:	upravno telo određeno od strane tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice
Uz zahtev se dostavlja (u elektronskom obliku):	1) računi o nabavljenim dobrima i korišćenim uslugama u Republici Srbiji; 2) dokumenti o izvršenom uvozu dobara u Republiku Srbiju; 3) dokaz da su računi iz tačke 1) plaćeni od strane lica koje ima pravo na refakciju PDV u skladu sa članom 55. <i>Zakona o PDV-u</i> , odnosno dokaz da je plaćen PDV na uvoz dobara iz tačke 2).
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u decembru 2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za portalsku aplikaciju (Projekat: Refakcija i oslobađanje od plaćanja PDV-a) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

● **Zahtev diplomatskog i konzularnog predstavništva, odnosno međunarodne organizacije za refakciju (obrazac REF 5)**

Naziv obrasca:	Obrazac REF 5 - Zahtev diplomatskog i konzularnog predstavništva, odnosno međunarodne organizacije za refakciju
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	30 dana od isteka kalendarskog tromesečja u kome su dobra i usluge nabavljene u Republici Srbiji ili izvršen uvoz dobara u Republiku Srbiju
Obrazac podnosi:	lice koje je ovlašćeno za izdavanje službenih i ličnih naloga za nabavku dobara i usluga, bez PDV-a
Uz zahtev se dostavlja (u elektronskom obliku):	-računi o nabavljenim dobrima i korišćenim uslugama u Republici Srbiji koji glase na nosioca prava i koji sadrže podatak o broju osnovne potvrde propisane <i>Pravilnikom o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza*</i> , kao i dokazi o njihovom plaćanju; -dokumenta o izvršenom uvozu dobara u Republiku i dokazi o plaćanju PDV na uvoz dobara.
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u decembru 2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za portalsku aplikaciju (Projekat: Refakcija i oslobađanje od plaćanja PDV-a) - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

4) **Zahtev putnika za povraćaj PDV-a (obrazac ZPPPVDV)**

Na osnovu člana 24. stav 13. *Zakona o porezu na dodatu vrednost* ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19), donet je:

* "Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 - dr. zakon, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19.

- **Pravilnik o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza** ("Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 - dr. zakon, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19, 80/19) kojim je u članu 5b propisan **obrazac ZPPPDV**.*

Naziv obrasca:	Obrazac ZPPPDV - Zahtev putnika za povraćaj PDV
Način podnošenja:	u papirnom ili elektronskom obliku.
Rok za podnošenje:	30 dana od isteka kalendarskog tromesečja u kome su dobra i usluge nabavljene u Republici Srbiji ili izvršen uvoz dobara u Republiku Srbiju.
Obrazac podnosi:	Strani državljanin - kupac koji u Republici Srbiji nema prebivalište ni boravište - koji kupljena dobra u RS otprema u inostranstvo u ličnom prtljagu.

2. Akcize - obrasci poreskih prijava

1) Poreska prijava o obračunu akciza (obrazac PP OA)

Na osnovu člana 34. **Zakona o akcizama** ("Sl. glasnik RS", br. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - dr. zakon, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - dr. zakon, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 i 30/18), donet je:

- **Pravilnik o načinu obračunavanja i plaćanja akcize, vrsti, sadržini i načinu vođenja evidencija, dostavljanja podataka i podnošenja poreske prijave** ("Sl. glasnik RS", br. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12 - ispravka, 56/13, 67/15, 101/16, 86/17, 20/18, 48/18), kojim je u članu 16. propisan **obrazac PP OA**.

O pravilniku i navedenom obrascu redovno pišemo u časopisu "PDV".

Naziv obrasca:	Obrazac PP OA - Poreska prijava o obračunu akcize
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	15 dana po isteku meseca (član 24. Zakona o akcizama)

* Navedenim pravilnikom su propisani i sledeći obrasci:

- **Obrazac PII - Potvrda o izvršenom izvozu** (član 3. Pravilnika),
 - **Obrazac EZPPPDV - Evidencija zahteva putnika za povraćaj PDV** (član 5d Pravilnika),
 - **Obrazac SNPVDV - Službeni nalog za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV** (član 22. Pravilnika),
 - **Obrazac LNPVDV - Nalog za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV, za lične potrebe nosioca prava** (član 23. Pravilnika),
- ali se ovi obrasci dostavljaju u **papirnom obliku**, te **nisu predmet ovog teksta**.

Obrazac podnosi:	<p>Proizvođači proizvoda na koje se plaća akciza (i to: derivata nafte; aditiva i ekstendera koji se dodaju derivatima nafte; biogoriva i biotečnosti; duvanskih proizvoda, uključujući i nesagorevajući duvan; alkoholnih pića; tečnosti za punjenje elektronskih cigareta; kafe).</p> <p>Obveznik akcize - proizvođač akciznog proizvoda dužan je da podnese poresku prijavu i za obračunski period u kome ne postoji obaveza plaćanja akcize.</p> <p>Mesečni obračun akcize sastavljaju, pored proizvođača akciznih proizvoda, i:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju zaplenjenih akciznih proizvoda; - kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ; - svako lice koje prodaje akcizne proizvode koji su stečeni u skladu sa zakonom i koji se vode u poslovnim knjigama tog lica; - svako lice koje stavi u promet u Republici Srbiji akcizne proizvode suprotno <i>Zakonu o akcizama</i>; <p>samo u slučaju ako su u određenom mesecu vršila prodaju akciznih proizvoda.</p>
Iznosi se upisuju:	u dinarima, bez decimala (mogu biti i sa predznakom "minus")
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je 10.01.2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za podnošenje poreske prijave o obračunu akcize na Obrascu PP OA u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

2) Poreska prijava o obračunu akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju (obrazac PP OAEL)

Na osnovu člana 40n *Zakona o akcizama* donet je:

- *Pravilnik o načinu i postupku obračunavanja i plaćanja akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju* ("Sl. glasnik RS", br. 76/15, 101/16, 86/17, 75/19), kojim je u članu 3. propisan **obrazac PP OAEL**.

O pravilniku i obavezi dostavljanja navedenog obrasca redovno pišemo u časopisu "PDV".

Naziv obrasca:	Obrazac PP OAEL - Poreska prijava o obračunu akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	podnosi se Poreskoj upravi u roku od 15 dana po isteku kalendarskog meseca
Obrazac podnose:	pravna lica i preduzetnici - snabdevači električne energije koji imaju licencu, kada snabdevaju kupce električne energije za njihovu krajnju potrošnju, odnosno kada električnu energiju koriste za sopstvene potrebe
Iznosi se upisuju:	u dinarima, bez decimala
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je 19.01.2018. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za podnošenje Poreske prijave o obračunu akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

3. Porez na premije neživotnih osiguranja - obrazac poreske prijave

1) Poreska prijava poreza na premije neživotnih osiguranja (obrazac PP-PPNO)

Na osnovu člana 9. *Zakona o porezu na premije neživotnih osiguranja* ("Sl. glasnik RS", br. 135/04 i 68/14 - dr. zakon) i člana 38. stav 2. ZPPPA donet je:

- *Pravilnik o načinu obračunavanja, sadržini i načinu vođenja evidencije, obliku i sadržini poreske prijave poreza na premije neživotnih osiguranja* ("Sl. glasnik RS", br. 14/16), kojim je u članu 4. propisan **obrazac PP-PPNO**.

Pravilnikom je propisan *Katalog šifara vrsti neživotnih osiguranja*.

Naziv obrasca:	Obrazac PP-PPNO - Poreska prijava poreza na premije neživotnih osiguranja
Način podnošenja:	u elektronskom obliku , preko portala Poreske uprave
Rok za podnošenje:	do 10. u mesecu za prethodni mesec
Obrazac podnosi:	obveznik poreza: - društvo za osiguranje koje zaključuje ugovore o poslovima neživotnog osiguranja i naplaćuje premije osiguranja, direktno ili indirektno - preko posrednika ili zastupnika (shodno članu 3. <i>Zakona o porezu na premije neživotnih osiguranja</i>)
Iznosi se upisuju:	u dinarima sa dve decimale, dok je prag tolerancije za zaokruživanje koji se primenjuje pri proveri obračuna 0,5 dinara po iznosu svake obračunate obaveze
Korisničko uputstvo:	Poreska uprava je u martu 2016. godine objavila na svom portalu Korisničko uputstvo za podnošenje elektronske poreske prijave poreza na premije neživotnih osiguranja PP PPNO - tekst uputstva možete naći u "Ekspert"-u.

PODSETNIK NA OBAVEZE PODNOŠENJA PORESKIH PRIJAVA I OBRAZACA U MARTU 2020. GODINE

Podsećamo poreske obveznike PDV-a, poreza na premije neživotnih osiguranja i akciza na neke datume u martu 2020. godine koji su važni sa stanovišta dostavljanja pojedinih poreskih prijava i drugih obrazaca i plaćanja poreskih obaveza:

Rb.	Vrsta poreske obaveze	Datum dospevanja obaveze	Obrazac koji se podnosi	Način podnošenja	Videti u časopisu "PDV" br.
1	2	3	4	5	6
Obaveze u skladu sa Zakonom o PDV-u					
1.	Podnošenje poreske prijave i plaćanje PDV-a za prethodni mesec (tj. februar) za obveznike PDV-a	16.03.2020.	PP PDV i POPDV za februar 2020. godine	elektronski , preko portala Poreske uprave	10/2018
Obaveza u skladu sa Zakonom o porezu na premije neživotnih osiguranja					
2.	Podnošenje poreske prijave i plaćanje premije neživotnog osiguranja za februar za obveznike poreza na premije neživotnih osiguranja	10.03.2020.	PP-PPNO - Poreska prijava poreza na premije neživotnih osiguranja	elektronski , preko portala Poreske uprave	1/2018
Obaveze u skladu sa Zakonom o akcizama					
3.	Podnošenje poreske prijave i plaćanje akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju za prethodni mesec (tj. za februar)	16.03.2020.	Obrazac PP OAEL - Poreska prijava o obračunu akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju	elektronski , preko portala Poreske uprave	1/2020, str. 42-47.
4.	Podnošenje poreske prijave za mesečni obračun akcize na derivate nafte, biogoriva i biotečnosti, duvanske preradevine, alkoholna pića, kafu i tečnosti za punjenje elektronskih cigareta	16.03.2020.	Obrazac OA - Poreska prijava o obračunu akcize	elektronski , preko portala Poreske uprave	1/2020, na str. 29-41.

Rb.	Vrsta poreske obaveze	Datum dospevanja obaveze	Obrazac koji se podnosi	Način podnošenja	Videti u časopisu "PDV" br.
1	2	3	4	5	6
5.	Početak roka za podnošenje zahteva (podnosi se mesečno) za refakciju plaćene akcize na derivate nafte i biotečnosti koji se koriste za grejanje poslovnog prostora, odnosno stambenog prostora, za prethodni mesec	20.03.2020.	REF-G - Zahtev za refakciju plaćene akcize na derivate nafte, odnosno biotečnosti iz člana 9. stav 1. tač. 3), 5) i 7) Zakona o akcizama	u papirnom obliku	11/2019 na str. 40.
6.	Početak roka za podnošenje zahteva (podnosi se mesečno) za refakciju plaćene akcize na gasna ulja i biotečnosti koji se koriste kao energetska goriva u proizvodnji električne i toplotne energije	20.03.2020.	REF-ETE - Zahtev za refakciju plaćene akcize na derivate nafte i biotečnosti iz člana 9. stav 1. tač. 3) i 7) Zakona o akcizama i prilozi: REF-ETeA i REF-ETeB	u papirnom obliku	5/2019, str. 83-86.
7.	Početak roka za podnošenje zahteva (podnosi se mesečno) za refakciju plaćene akcize na gasna ulja, kerozin, tečni naftni gas i ostale derivate nafte koja se koriste za industrijske svrhe , odnosno kada se koriste kao energetsko gorivo ili kao reprodukcioni materijal u procesu proizvodnje akciznih, odnosno neakciznih proizvoda	20.03.2020.	REF-I - Zahtev za refakciju plaćene akcize na derivate nafte iz člana 9. stav 1. tač. 3), 4), 5) i 6) Zakona o akcizama, koji se koriste u industrijske svrhe i prilozi: REF-Ia i REF-Ib	u papirnom obliku	5/2019, str. 86-92
8.	Plaćanje obračunate akcize za drugu polovinu prethodnog meseca (februar) za obveznike	16.03.2020.			
9.	Plaćanje obračunate akcize za prvu polovinu tekućeg meseca (mart) za obveznike	31.03.2020.			

SLUŽBENA MIŠLJENJA*

I. Porez na dodatu vrednost

1. Predmet oporezivanja

- **PDV na manjak dobara**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), manjak dobara po osnovu čije je nabavke, odnosno proizvodnje obveznik PDV imao pravo na odbitak prethodnog poreza u potpunosti ili srazmerno - bez obzira da li je to pravo i ostvario (osim manjka koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način, utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije), smatra se sopstvenom potrošnjom, što znači da se na taj manjak PDV obračunava i plaća u skladu sa propisima kojima se uređuje oporezivanje potrošnje PDV. Na manjak dobara koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način (elementarna nepogoda, krađa, saobraćajni udes i dr.), utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije, PDV se ne obračunava i ne plaća. S tim u vezi, kada posle izvršenog uvoza dobara nadležni organ, u konkretnom slučaju Ministarstvo zdravlja, utvrdi da je reč o dobrima koja se smatraju zdravstveno neispravnim i naredi obvezniku PDV da vrati dobra u inostranstvo ili da ih uništi u skladu sa zakonom, PDV se ne obračunava i ne plaća. Naime, ako obveznik PDV vrati dobra u inostranstvo, reč je o prometu dobara za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom i Pravilnikom o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 i 80/19), a ako se predmetna dobra unište, reč je o manjku dobara koji se ne smatra sopstvenom potrošnjom imajući u vidu da je utvrđen na osnovu akta nadležnog organa.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

* **Napomena "Cekos in"-a:** U ovom poglavlju časopisa "PDV" prenosimo službena mišljenja nadležnih ministarstava. **Skrećemo pažnju na to da u elektronskom obliku navedena i ostala službena mišljenja možete naći u našoj digitalnoj bazi propisa, službenih mišljenja, sudske prakse, modela akta i obrazaca "Ekspert"** (uz članove odgovarajućih propisa, ali i kroz poseban pretraživač službenih mišljenja).

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Prema odredbi člana 4. stav 4. tačka 1) Zakona, sa prometom dobara uz naknadu izjednačava se uzimanje dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica.

Uzimanje dobara, odnosno svaki drugi promet dobara iz stava 4. ovog člana smatra se prometom dobara uz naknadu pod uslovom da se PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa na ta dobra ili njihove sastavne delove može odbiti u potpunosti ili srazmerno, nezavisno od toga da li je ostvareno pravo na odbitak prethodnog poreza (stav 5. istog člana Zakona).

Odredbom člana 2. stav 1. Pravilnika o utvrđivanju šta se smatra uzimanjem i upotrebom dobara, drugim prometom dobara i pružanjem usluga, bez naknade, o utvrđivanju uobičajenih količina poslovnih uzoraka, reklamnim materijalom i drugim poklonima male vrednosti ("Sl. glasnik RS", broj 118/12 - u daljem tekstu: Pravilnik) propisano je, da se uzimanjem dobara, u smislu člana 4. stav 4. tačka 1) Zakona, smatra uzimanje dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica (u daljem tekstu: sopstvena potrošnja).

Prema odredbi člana 2. stav 2. Pravilnika, sopstvenom potrošnjom smatra se i manjak dobara, osim manjka koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način (elementarna nepogoda, krađa, saobraćajni udes i dr.), utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-9/2020-04 od 25.02.2020. godine)

➔ Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: ZPDV) propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. ZPDV, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Prema odredbi člana 4. stav 4. ZPDV, sa prometom dobara uz naknadu izjednačava se:

- 1) uzimanje dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica;
- 2) svaki drugi promet dobara bez naknade;
- 3) iskazani rashod (kalo, rastur, kvar i lom) iznad količine utvrđene aktom koji donosi Vlada Republike Srbije.

Uzimanje dobara, odnosno svaki drugi promet dobara iz stava 4. ovog člana smatra se prometom dobara uz naknadu pod uslovom da se PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa na ta dobra ili njihove sastavne delove može odbiti u potpunosti ili srazmerno, nezavisno od toga da li je ostvareno pravo na odbitak prethodnog poreza (član 4. stav 5. ZPDV).

Odredbom člana 2. stav 1. Pravilnika o utvrđivanju šta se smatra uzimanjem i upotrebom dobara, drugim prometom dobara i pružanjem usluga, bez naknade, o utvrđivanju uobičajenih količina poslovnih uzoraka, reklamnim materijalom i drugim poklonima manje vrednosti ("Sl. glasnik RS", broj 118/12 - u daljem tekstu: Pravilnik) propisano je da se uzimanjem dobara, u smislu člana 4. stav 4. tačka 1) Zakona, smatra uzimanje dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica (u daljem tekstu: sopstvena potrošnja).

Prema odredbi člana 2. stav 2. Pravilnika, sopstvenom potrošnjom smatra se i manjak dobara, osim manjka koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način (elementarna nepogoda, krađa, saobraćajni udes i dr.), utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije.

U skladu sa navedenim, manjak dobara po osnovu čije je nabavke, odnosno proizvodnje obveznik PDV imao pravo na odbitak prethodnog poreza u potpunosti ili srazmerno - bez obzira da li je to pravo i ostvario (osim manjka koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način, utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije), smatra se sopstvenom potrošnjom, što znači da se na taj manjak PDV obračunava i plaća u skladu sa ZPDV. Na manjak dobara koji se može pravdati višom silom ili na drugi propisani način (elementarna nepogoda, krađa, saobraćajni udes i dr.), utvrđen na osnovu akta nadležnog organa, odnosno organizacije, PDV se ne obračunava i ne plaća. S tim u vezi, na manjak dobara, u konkretnom slučaju na manjak odevnih predmeta nastalih usled krađe tih dobara iz maloprodajnih objekata, ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, pod uslovom da je reč o manjku koji je utvrđen na osnovu zapisnika ili drugog akta Ministarstva unutrašnjih poslova. Ako obveznik PDV ne poseduje navedeni akt Ministarstva unutrašnjih poslova, na utvrđeni manjak PDV se obračunava i plaća u skladu sa ZPDV.

(izvod iz mišljenja Ministarstva finansija RS, broj 430-00-00446/2018-04 od 12.02.2020.)

● **Prenos celokupne ili dela imovine sa ili bez naknade**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon) i Pravilnikom o utvrđivanju prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, kod kojeg se smatra da promet dobara i usluga nije izvršen ("Sl. glasnik RS", broj 118/12), kada obveznik PDV izvrši prenos dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, smatra se da promet dobara i usluga nije izvršen ako predmetni deo imovine predstavlja poslovnu celinu čijim prenosom se sticao omogućava samostalno obavljanje delatnosti, a prenosioac je, u momentu prenosa, onemogućeno da obavlja tu delatnost, uz ispunjenje propisanih uslova: da je sticalac predmetnog dela imovine obveznik PDV, odnosno da tim prenosom postaje obveznik PDV i da sticalac imovine nastavlja da obavlja istu delatnost koju je obavljao prenosilac. Međutim, ako neki od navedenih uslova nije ispunjen, isporuka svakog dobra u imovini koja se prenosi, odnosno svaka usluga koja se pruža prenosom imovine smatra se posebnim prometom u skladu sa Zakonom. Ispunjenost uslova za primenu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona utvrđuje se na dan prenosa imovine. Prema tome, kada obveznik PDV - prenosilac, izvrši prenos dela imovine, u konkretnom slučaju opremu za proizvodnju namaza životinjskog i biljnog porekla, kao ulog u novoosnovano privredno društvo, obveznika PDV, pri čemu u konkretnom slučaju na dan

prenosa predmetne imovine obveznik PDV - sticalac nije nastavio da obavlja delatnost proizvodnje namaza, već je predmetnu delatnost nastavio da obavlja obveznik PDV - prenosilac (do dana kada obveznik PDV - sticalac dobije dozvolu nadležnog organa), obveznik PDV - prenosilac dužan je da za predmetni promet obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. S tim u vezi, obveznik PDV - sticalac ima pravo da PDV obračunat od strane obveznika PDV - prenosioca po osnovu prenosa navedenog dela imovine odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno (član 4. stav 1. Zakona).

Prema odredbi člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona, smatra se da promet dobara i usluga, u smislu ovog zakona, nije izvršen kod prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost.

Delom imovine iz stava 1. tačka 1) ovog člana smatra se celina kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca dela imovine (član 6. stav 2. Zakona).

Odredbama člana 28. stav 1. Zakona propisano je da pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Prema stavu 2. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom;
- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza.

Odredbama člana 28. stav 3. Zakona propisano je da u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja uslova iz st. 1 - 3. ovog člana (stav 4. istog člana Zakona).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-77/2020-04 od 24.02.2020. godine)

→ U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), kada obveznik PDV izvrši prenos dela imovine, sa ili bez naknade ili kao ulog, smatra se da promet dobara i usluga nije izvršen ako su ispunjeni propisani uslovi: da je sticalac obveznik PDV, odnosno da tim prenosom postaje obveznik PDV i da nastavlja da obavlja istu delatnost koju je obavljao prenosilac. Ispunjenost uslova za primenu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona utvrđuje se na dan prenosa imovine. S tim u vezi, ukoliko su predmetni uslovi ispunjeni, na prenos dela imovine koji se vrši u postupku statusne promene izdvajanja uz pripajanje u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, PDV se ne obračunava i ne plaća. Međutim, ako neki od navedenih uslova nije ispunjen, isporuka svakog dobra u imovini koja se prenosi, odnosno svaka usluga koja se pruža prenosom imovine smatra se posebnim prometom u skladu sa Zakonom. Prema tome, kako u konkretnom slučaju, prema navodima iz vašeg zahteva, nisu ispunjeni uslovi za primenu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona, odnosno Pravilnika o utvrđivanju prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, kod kojeg se smatra da promet dobara i usluga nije izvršen ("Sl. glasnik RS", broj 118/12 - u daljem tekstu: Pravilnik o prenosu imovine), obveznik PDV - prenosilac imovine dužan je da za promet dobara, odnosno usluga za koji postoji obaveza obračunavanja PDV i za čiji je promet poreski dužnik u skladu sa Zakonom, obračuna PDV, dok obveznik PDV - sticalac imovine ima pravo da PDV koji mu je obračunat po tom osnovu odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje svih Zakonom propisanih uslova. Pored toga, imajući u vidu da se prenos imovine u postupku statusne promene smatra teretnim pravnim poslom, ako obveznik PDV - prenosilac imovine primi od obveznika PDV - sticaoca imovine i novčana sredstva u iznosu PDV koji je po osnovu prenosa dela imovine obračunao i u računu iskazao obveznik PDV - prenosilac imovine, predmetna novčana sredstva uračunavaju se u vrednost imovine koja se prenosi. S tim u vezi, sa aspekta Zakona prenos novčanih sredstava po osnovu statusne promene nema uticaj na pravo na odbitak prethodnog poreza.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. Zakona).

Odredbom člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona propisano je, da se smatra da promet dobara i usluga, u smislu ovog zakona, nije izvršen kod prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost.

Delom imovine iz stava 1. tačka 1) ovog člana smatra se celina kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca dela imovine (član 6. stav 2. Zakona).

Kod prenosa celokupne ili dela imovine iz stava 1. tačka 1) ovog člana smatra se da sticalac stupa na mesto prenosioca (član 6. stav 3. Zakona).

Preosilac imovine i li dela imovine iz stava 1. tačka 1) ovog člana dužan je da sticaocu dostavi sve podatke koji se odnose na dobra i usluge koji čine imovinu ili deo imovine čiji je prenos izvršen (član 6. stav 4. Zakona).

Saglasno odredbama člana 3. stav 1. Pravilnik o prenosu imovine, prenos dela imovine kod kojeg se, u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona, smatra da promet dobara i usluga nije izvršen je prenos dela imovine kao poslovne celine kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca tog dela imovine kod:

- 1) statusne promene privrednog društva, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva;
- 2) prodaje, ulaganja, odnosno besteretnog davanja;
- 3) nasleđivanja.

Poslovnom celinom, u smislu stava 1. ovog člana, smatra se celina kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca, a čijim je prenosom u momentu prenosa onemogućeno prenosioocu da obavlja tu delatnost (stav 2. istog člana Pravilnika o prenosu imovine).

Saglasno odredbi člana 27. Zakona, prethodni porez je iznos PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje.

Prema odredbama člana 28. stav 1. Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza, u skladu sa odredbama člana 28. stav 2. Zakona, obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom;
- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza.

Odredbama stava 3. istog člana Zakona propisano je, da u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Saglasno odredbi stava 4. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja uslova iz st. 1 - 3 ovog člana.

Odredbom člana 28. stav 5. Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza može da ostvari i poreski dužnik:

- 1) iz člana 10. stav 1. tačka 3) i stav 2. tač. 1)-5) ovog zakona, pod uslovom da je obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da primljena dobra i usluge koristi za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana;
- 2) iz člana 10. stav 2. tačka 6) ovog zakona, pod uslovom da poseduje račun prethodnog učesnika u prometu u skladu sa ovim zakonom, da je obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da će ta dobra i usluge koristiti za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana.

Prema odredbi stava 6. istog člana Zakona, obveznik može da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je stekao ovo pravo.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-60/2020-04 od 10.02.2020. godine)

● **Izdavanje poslovnog prostora u dugoročni zakup**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: ZPDV), kada obveznik PDV - društvo "A" zaključi ugovor o zakupu poslovnog objekta sa obveznikom PDV - društvom "B" na period od 10 godina, uz određenu mesečnu zakupninu, i na osnovu tog ugovora naplati od obveznika PDV - društva "B" zakupninu za poslednja 24 meseca trajanja ugovora o zakupu, reč je o naplati naknade pre prometa usluga - avansu po osnovu kojeg nastaje obaveza za obračunavanje PDV. Ako posle pet godina trajanja ugovora o zakupu obveznik PDV - društvo "A" prilikom osnivanja društva "C" unese kao nenovčani ulog 1/4 poslovnog objekta datog u zakup, sa aspekta ZPDV i Zakona o obligacionim odnosima ("Sl. list SFRJ", br. 29/78, 39/85, 45/89 - odluka USJ i 57/89, "Sl. list SRJ", broj 31/93 i "Sl. list SCG", br. 1/03 - Ustavna povelja - u daljem tekstu: ZOO) smatra se da je obveznik PDV - društvo "C" stupio na mesto obveznika PDV - društva "A" za idealni deo poslovnog objekta od 1/4, što znači da se od dana osnivanja (donošenja rešenja registratora kojim je usvojena registraciona prijava) društvo "C" smatra pružaocem usluge davanja u zakup poslovnog objekta. S tim u vezi, pod pretpostavkom da je društvo "C" obveznik PDV, a da, prema navodima iz zahteva, po osnovu pružanja predmetne usluge za poslednja 24 meseca trajanja ugovora o zakupu ne potražuje naknadu za tu uslugu - zakupninu ni od društva "A" niti od društva "B", sa aspekta ZPDV smatra se da za taj period pruža uslugu bez naknade za koju postoji obaveza obračunavanja PDV u skladu sa ZPDV. Za navedeni promet ne postoji obaveza izdavanja računa u skladu sa ZPDV i Pravilnikom o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 86/15, 52/18 i 94/19 - u daljem tekstu: Pravilnik o računima).

Pored toga, ako zbog promene vlasničke strukture na predmetnom objektu obveznik PDV - društvo "A" ne vrati deo primljenog avansa (1/4) obvezniku PDV - društvu "B", sa aspekta ZPDV smatra se da se iznos primljenog avansa odnosi na uslugu davanja u zakup 3/4 objekta, što znači da obveznici PDV - društvo "A" i društvo "B" ne treba da koriguju svoje poreske obaveze po tom osnovu.

Odredbama člana 3. ZPDV propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. ZPDV).

U skladu sa odredbom člana 5. stav 4. tačka 2) ZPDV, sa prometom usluga uz naknadu izjednačava se pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši bez naknade za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica, odnosno drugo pružanje usluga bez naknade u neposlovne svrhe poreskog obveznika.

Prema odredbi člana 5. stav 1. tačka 2) Pravilnika o utvrđivanju šta se smatra uzimanjem i upotrebom dobara, drugim prometom dobara i pružanjem usluga, bez naknade, o utvrđivanju uobičajenih količina poslovnih uzoraka, reklamnim materijalom i drugim poklonima manje vrednosti ("Sl. glasnik RS", broj 118/12 - u daljem tekstu: Pravilnik o prometu bez naknade), pružanjem usluga, u smislu 5. stav 4. tačka 2) Zakona, smatra se pružanje usluga bez naknade koje poreski obveznik izvrši u neposlovne svrhe.

Pružanjem usluga iz stava 1. tačka 2) ovog člana smatra se pružanje usluga koje se ne vrši u cilju povećanja prihoda, odnosno smanjenja rashoda poreskog obveznika (stav 2. istog člana Pravilnika o prometu bez naknade).

Saglasno odredbama člana 15. stav 1. ZPDV, usluga se smatra pruženom danom kada je:

- 1) završeno pojedinačno pružanje usluge;
- 2) prestao pravni osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

U skladu sa odredbama člana 16. ZPDV, poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) naplata, odnosno plaćanje ako je naknada ili deo naknade naplaćen, odnosno plaćen u novcu pre prometa dobara i usluga;
- 2a) izdavanje računa kod usluga iz člana 5. stav 3. tačka 1) ovog zakona, usluga neposredno povezanih sa tim uslugama, kao i usluga tehničke podrške prilikom korišćenja softvera, hardvera i druge opreme na određeni vremenski period;
- 3) nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveza nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga.

Odredbama člana 18. st. 2. i 3. ZPDV propisano je da se osnovicom kod prometa usluga bez naknade smatra cena koštanja tih ili sličnih usluga, u momentu prometa, bez PDV. Odredbama člana 2. stav 1. tačka 3) i stava 3. Pravilnika o računima propisano je da obveznik PDV nema obavezu, ali može da izda račun iz člana 42. ZPDV za promet dobara i usluga bez naknade.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-42/2020-04 od 13.02.2020. godine)

2. Mesto prometa

• Mesto prometa za usluge koje se vrši stranom licu sa sedištem u inostranstvu

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), mesto prometa usluga određuje se u zavisnosti od toga da li se usluge pružaju poreskom obvezniku ili licu koje nije poreski obveznik, u smislu člana 12.

Zakona, pri čemu je Zakonom uređeno koja se lica smatraju poreskim obveznicima za svrhu primene pravila za određivanje mesta prometa usluga. Naime, kada uslugu pruža obveznik PDV, poreskim obveznikom kojem se pruža usluga, u skladu sa članom 12. stav 2. Zakona, smatra se:

- svako lice koje obavlja delatnost kao trajnu aktivnost bez obzira na cilj obavljanja te delatnosti;
- pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave sa sedištem u Republici;
- strana pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, registrovani za plaćanje poreza na potrošnju u državi u kojoj imaju sedište.

U slučaju kada se usluga pruža poreskom obvezniku iz člana 12. stav 2. Zakona, a za određivanje mesta prometa usluge nisu propisani izuzeci od primene načela propisanog članom 12. stav 4. Zakona, mesto prometa usluge određuje se u skladu sa tim načelom. Prema navedenom načelu, tj. prema članu 12. stav 4. Zakona, mestom prometa usluga koji se vrši poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Međutim, kada je za određenu uslugu koja se pruža poreskom obvezniku iz člana 12. stav 2. Zakona propisano da se za određivanje mesta prometa te usluge ne primenjuje načelo iz člana 12. stav 4. Zakona, mesto prometa usluge određuje se u skladu sa odgovarajućom odredbom člana 12. Zakona kojom je uređen izuzetak od primene navedenog načela.

Napominjemo, za svrhu određivanja mesta prometa usluga nije od uticaja činjenica da li je lice kojem se pruža usluga obveznik PDV u Republici Srbiji.

U skladu sa navedenim, kada obveznik PDV pruža usluge pravnom licu sa sedištem u inostranstvu (u daljem tekstu: strano pravno lice), pri čemu je u konkretnom slučaju reč o licu koje nema poslovnu jedinicu u Republici Srbiji, za usluge:

- 1) iznajmljivanja nepokretnosti - poslovnih prostorija (kancelarija), uključujući i usluge iznajmljivanja nameštaja i tehnike u tim poslovnim prostorijama (koje se u odnosu na uslugu iznajmljivanja poslovnih prostorija smatraju sporednim uslugama), i usluga iznajmljivanja stanova za potrebe smeštaja zaposlenih kod stranog pravnog lica, pod pretpostavkom da se navedene nepokretnosti nalaze u Republici Srbiji, mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 6. tačka 1) Zakona i Pravilnikom o utvrđivanju usluga u vezi sa nepokretnostima za svrhu određivanja mesta prometa usluga, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 21/17 - u daljem tekstu: Pravilnik o uslugama u vezi sa nepokretnostima), smatra se mesto u Republici Srbiji u kojem se nalaze te nepokretnosti;
- 2) iznajmljivanja mobilnih telefona, mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona, smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište stranog pravnog lica;
- 3) iznajmljivanja putničkih automobila, mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona, a pod uslovom da se putnički automobili iznajmljuju na vremenski period duži od 30 dana (bez prekida), smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište stranog pravnog lica;

- 4) stavljanja na raspolaganje osoblja (što podrazumeva da je pružalac usluga u ugovornom odnosu sa fizičkim licima kojima isplaćuje zaradu ili druge prihode po osnovu njihovog angažovanja), mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona, smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište stranog pravnog lica;
- 5) posredovanja kod usluga smeštaja u hotelima, mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona, smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište stranog pravnog lica;
- 6) usluge predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta (u konkretnom slučaju u poslovnim prostorijama naručioca koje se nalaze u Republici Srbiji), kojima se, u skladu sa članom 2. stav 1. Pravilnika o utvrđivanju usluga predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta za svrhu određivanja mesta prometa usluga, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 21/17 i 41/17 - u daljem tekstu: Pravilnik o uslugama predaje jela i pića), smatraju usluge predaje pripremljene ili nepripremljene hrane, pića ili hrane i pića, za ljudsku potrošnju, uz dodatne usluge koje omogućavaju njihovu trenutnu potrošnju (serviranje, posluživanje i dr.), nezavisno od toga da li se konzumacija vrši u ugostiteljskom objektu u kojem je hrana pripremljena, u ugostiteljskom objektu u kojem hrana nije pripremljena, u poslovnom ili stambenom prostoru primaoca usluga ili na drugom mestu, mestom prometa usluga, u skladu sa članom 12. stav 6. tačka 4) podtačka (5) Zakona, smatra se mesto u Republici Srbiji gde su usluge stvarno pružene.

Ako se predaja jela i pića vrši bez dodatnih usluga koje omogućavaju njihovu trenutnu potrošnju, sa uslugom prevoza kao sporednom u odnosu na predaju jela i pića, taj promet smatra se isporukom dobara u skladu sa Zakonom čije se mesto prometa određuje u skladu sa članom 11. stav 1. tačka 1) Zakona. S tim u vezi, kod prometa dobara koja se u Republici Srbiji prevoze do naručioca, mestom prometa tih dobara smatra se mesto u Republici Srbiji u kojem se dobra nalaze u trenutku prevoza.

Mesto prometa dobara - goriva, kancelarijskog materijala i dr. koja obveznik PDV isporučuje naručiocu u Republici Srbiji, određuje se u skladu sa članom 11. stav 1. tač. 1) i 3) Zakona. Ako se dobra prevoze do naručioca, mestom prometa smatra se mesto u Republici Srbiji u kojem se dobra nalaze u trenutku prevoza, a ako se isporučuju bez prevoza, mesto prometa je mesto u kojem se dobra nalaze u trenutku isporuke.

Prema tome, na promet usluga iznajmljivanja nepokretnosti iz tačke 1) ovog mišljenja, usluga predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta iz tačke 6) ovog mišljenja, promet dobara - jela i pića i promet dobara - goriva, kancelarijskog materijala i dr. koji obveznik PDV vrši stranom pravnom licu, PDV se obračunava i plaća u skladu sa Zakonom.

Na promet usluga iznajmljivanja mobilnih telefona i putničkih automobila, usluga stavljanja na raspolaganje osoblja i usluga posredovanja kod usluga smeštaja u hotelima, koji obveznik PDV vrši stranom pravnom licu, PDV se ne obračunava i ne plaća, s obzirom da je mesto prometa tih usluga mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište stranog pravnog lica.

Pored toga napominjemo, pravo na odbitak prethodnog poreza može se ostvariti ako su ispunjeni svi uslovi propisani Zakonom.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Ako se uz isporuku dobara vrši sporedna isporuka dobara ili sporedno pružanje usluga, smatra se da je izvršena jedna isporuka dobara (član 4. stav 6. Zakona).

Promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. Zakona).

Prometom usluga, u smislu ovog zakona, smatra se i predaja jela i pića za konzumaciju na licu mesta (član 5. stav 3. tačka 5) Zakona).

Ako se uz uslugu vrši sporedno pružanje usluga ili sporedna isporuka dobara, smatra se da je pružena jedna usluga (član 5. stav 6. Zakona).

Odredbama člana 11. stav 1. tač. 1) i 3) Zakona propisano je da je mesto prometa dobara mesto u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza do primaoca ili, po njegovom nalogu, do trećeg lica, ako dobro šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njegovom nalogu, odnosno u kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza.

Odredbom člana 12. stav 1. Zakona propisano je da se ovim članom određuje poreski obveznik isključivo za svrhu primene pravila koja se odnose na određivanje mesta prometa usluga.

Prema odredbama stava 2. člana 12. Zakona, kada uslugu pruža lice koje je obveznik PDV u skladu sa ovim zakonom, poreskim obveznikom kojem se pruža usluga smatra se:

- 1) svako lice koje obavlja delatnost kao trajnu aktivnost bez obzira na cilj obavljanja te delatnosti;
- 2) pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave sa sedištem u Republici;
- 3) strana pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, registrovani za plaćanje poreza na potrošnju u državi u kojoj imaju sedišta.

Ako se promet usluga vrši poreskom obvezniku, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište (član 12. stav 4. Zakona).

Izuzetno od st. 4. i 5. ovog člana, a u skladu sa članom 12. stav 6. tačka 1) Zakona, mestom prometa usluga u vezi sa nepokretnostima, uključujući i usluge posredovanja kod prometa nepokretnosti, smatra se mesto u kojem se nalazi nepokretnost.

U skladu sa članom 2. stav 1. Pravilnika o uslugama u vezi sa nepokretnostima, uslugama u vezi sa nepokretnostima, u smislu člana 12. stav 6. tačka 1) Zakona, smatraju se samo one usluge koje su neposredno povezane sa nepokretnostima.

Saglasno stavu 2. istog člana Pravilnika o uslugama u vezi sa nepokretnostima, smatra se da su usluge neposredno povezane sa nepokretnostima u sledećim slučajevima:

- 1) ako se pružaju pomoću nepokretnosti u smislu da je nepokretnost ključna i nužna za pružanje usluge;
- 2) ako se pružaju na nepokretnosti ili su usmerene ka nepokretnosti, a za cilj imaju promenu koja se odnosi na nepokretnost (pravnu ili fizičku).

Prema odredbi člana 3. stav 1. tačka 9) Pravilnika o uslugama u vezi sa nepokretnostima, uslugama iz člana 2. ovog pravilnika smatraju se iznajmljivanje, odnosno davanje na korišćenje nepokretnosti.

Uslugama iz člana 2. ovog pravilnika ne smatraju se posredovanje kod smeštaja u hotelima, motelima, kampovima i drugim ugostiteljskim objektima za smeštaj (član 4. stav 1. tačka 4) Pravilnika o uslugama u vezi sa nepokretnostima).

U skladu sa članom 12. stav 6. tačka 4) podtačka (5) Zakona, izuzetno od st. 4. i 5. ovog člana, mestom prometa usluga smatra se mesto gde su usluge stvarno pružene, ako se radi o uslugama predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta.

Uslugama predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta, u smislu člana 12. stav 6. tačka 4) podtačka (5) Zakona, smatraju se usluge predaje pripremljene ili nepripremljene hrane, pića ili hrane i pića, za ljudsku potrošnju, uz dodatne usluge koje omogućavaju njihovu trenutnu potrošnju (serviranje, posluživanje i dr.), nezavisno od toga da li se konzumacija vrši u ugostiteljskom objektu u kojem je hrana pripremljena, u ugostiteljskom objektu u kojem hrana nije pripremljena, u poslovnom ili stambenom prostoru primaoca usluga ili na drugom mestu (član 2. stav 1. Pravilnika o uslugama predaje jela i pića).

Predaja hrane, pića ili hrane i pića, sa ili bez prevoza, ali bez dodatnih usluga koje omogućavaju njihovu trenutnu potrošnju, ne smatra se uslugom predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta iz stava 1. ovog člana, već se smatra isporukom dobara (stav 2. istog člana Pravilnika o uslugama predaje jela i pića).

Dodatnim uslugama koje omogućavaju trenutnu potrošnju hrane i pića, u smislu st. 1. i 2. ovog člana, ne smatraju se usluge serviranja i posluživanja hrane i pića u objektu pekare (stav 3. istog člana Pravilnika o uslugama predaje jela i pića).

Prema članu 12. stav 6. tačka 5) Zakona, izuzetno od st. 4. i 5. ovog člana, mestom prometa usluga iznajmljivanja prevoznih sredstava na kraći vremenski period, smatra se mesto u kojem se prevozno sredstvo stvarno stavlja na korišćenje primaocu usluge.

Mesto prometa usluge posredovanja koja se pruža poreskom obvezniku, osim usluga posredovanja iz stava 6. tačka 1) ovog člana, određuje se u skladu sa stavom 4. ovog člana (član 12. stav 7. Zakona).

Kraćim vremenskim periodom iz stava 6. tačka 5) ovog člana smatra se neprekidni vremenski period koji nije duži od 30 dana, a ako se radi o plovilima od 90 dana (član 12. stav 8. Zakona).

Odredbom člana 2. stav 1. Pravilnika o utvrđivanju prevoznih sredstava za svrhu određivanja mesta prometa usluga iznajmljivanja tih sredstava, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 21/17 - u daljem tekstu: Pravilnik o prevoznim sredstvima) propisano je da se prevoznim sredstvima, u smislu člana 12. stav 6. tač. 5), 6) i tačka 7) podtačka (8) Zakona, smatraju vozila i druga dobra namenjena prevozu lica ili stvari, sa ili bez motora.

Prevoznim sredstvima iz stava 1. ovog člana, a u skladu sa članom 2. stav 2. Pravilnika o prevoznim sredstvima, smatraju se naročito:

- 1) drumska vozila, i to: autobus, minibus, kamion, vozilo za kombinovani prevoz lica i stvari, putnički automobil, moped, motocikl, tricikl, četvorocikl, bicikl, kamp kućica i kamp prikolica;
- 2) prikolice i poluprikolice;

- 3) železnički vagoni;
- 4) plovila, i to: brod, jahta, čamac, barža i skela;
- 5) vazduhoplovi, i to: avion, helikopter i jedrilica, uključujući paraglajder i balon;
- 6) vozila posebno namenjena prevozu bolesnih i povređenih lica;
- 7) traktori i motokultivatori;
- 8) invalidska kolica.

Vozila koja nisu namenjena prevozu lica ili stvari (npr. železničko vučno vozilo, brod tegljač, brod potiskivač, pokretni kran, viljuškar, bager, kombajn, trkački automobili i dr.), kao i kontejneri, palete i sl., ne smatraju se prevoznim sredstvima iz stava 1. ovog člana (stav 3. istog člana Pravilnika o prevoznim sredstvima).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-496/2019-04 od 22.01.2020. godine)

● **Mesto prometa za usluge povraćaja PDV-a u ime i za račun stranog lica**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), mesto prometa usluga određuje se u zavisnosti od toga da li se usluge pružaju poreskom obvezniku ili licu koje nije poreski obveznik, u smislu člana 12. Zakona, pri čemu je Zakonom uređeno koja se lica smatraju poreskim obveznicima za svrhu primene pravila za određivanje mesta prometa usluga. U slučaju kada za određivanje mesta prometa usluga koje se pružaju poreskom obvezniku nisu propisani izuzeci od primene načela propisanog članom 12. stav 4. Zakona, mesto prometa usluga određuje se u skladu sa tim načelom. Prema navedenom načelu, tj. prema članu 12. stav 4. Zakona, mestom prometa usluga koje se vrše poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

S tim u vezi, a u konkretnom slučaju, kada obveznik PDV, na osnovu ugovora sa stranim licem čije je sedište u Irskoj i koje se bavi povraćajem PDV stranim putnicima za robu kupljenu u inostranstvu, u ime i za račun tog stranog lica, na osnovu odgovarajuće dokumentacije, izvrši povraćaj PDV fizičkim licima iz Republike Srbije za robu kupljenu u inostranstvu, reč je o uslugama čije je mesto prometa u inostranstvu u kojem se nalazi sedište primaoca usluge - poreskog obveznika iz člana 12. Zakona. Prema tome, obveznik PDV na naknadu za promet te usluge (iznos provizije) nema obavezu obračunavanja i plaćanja PDV, jer mesto prometa predmetne usluge nije u Republici Srbiji, a po osnovu pružanja predmetne usluge ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Saglasno odredbi člana 5. stav 1. Zakona, promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona.

Odredbom člana 12. stav 1. Zakona propisano je da se ovim članom određuje poreski obveznik isključivo za svrhu primene pravila koja se odnose na određivanje mesta prometa usluga.

Saglasno odredbi člana 12. stav 2. Zakona, kada uslugu pruža lice koje je obveznik PDV u skladu sa ovim zakonom, poreskim obveznikom kojem se pruža usluga smatra se:

- 1) svako lice koje obavlja delatnost kao trajnu aktivnost bez obzira na cilj obavljanja te delatnosti;
- 2) pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave sa sedištem u Republici;
- 3) strana pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, registrovani za plaćanje poreza na potrošnju u državi u kojoj imaju sedišta.

Prema odredbi stava 4. istog člana Zakona, ako se promet usluga vrši poreskom obvezniku, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Mesto prometa usluge posredovanja koja se pruža poreskom obvezniku, osim usluga posredovanja iz stava 6. tačka 1) ovog člana, određuje se u skladu sa stavom 4. ovog člana (član 12. stav 7. Zakona).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-1094/2019-04 od 24.02.2020. godine)

3. Poreski obveznik i poreski dužnik

● Sticanje svojstva obveznika PDV-a

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu na Obrascu EPPDV - Prijava za evidentiranje obveznika poreza na dodatu vrednost, u skladu sa Pravilnikom o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15, 11/16, 60/18, 47/19, 50/19 i 94/19). Ukupnim prometom za svrhu evidentiranja za obavezu plaćanja PDV smatra se promet dobara i usluga iz člana 28. stav 1. tač. 1) i 2) Zakona, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti i ulaganja u objekte za vršenje delatnosti za koja naplaćuje naknadu. S tim u vezi, ogranak stranog pravnog lica registrovan u Republici Srbiji koji u prethodnih 12 meseci nije ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara, nije dužan da se evidentira za obavezu plaćanja PDV.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 5. stav 1. Zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona.

Poreski obveznik (u daljem tekstu: obveznik) je lice, uključujući i lice koje u Republici nema sedište, odnosno prebivalište (u daljem tekstu: strano lice), koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti (član 8. stav 1. Zakona).

Saglasno stavu 2. istog člana Zakona, delatnost iz stava 1. ovog člana je trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja.

Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru stalne poslovne jedinice (član 8. stav 3. Zakona).

Izuzetno od stava 3. ovog člana, ako strano lice u Republici ima stalnu poslovnu jedinicu, to strano lice obveznik je za promet koji ne vrši njegova stalna poslovna jedinica (član 8. stav 4. Zakona).

Stalnom poslovnom jedinicom iz st. 3. i 4. ovog člana smatra se organizacioni deo pravnog lica koji u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost (član 8. stav 5. Zakona).

Odredbama člana 28. stav 1. tač. 1) i 2) Zakona propisano je da pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga koji je oporeziv PDV, odnosno za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV.

Malim obveznikom, u smislu ovog zakona, smatra se lice koje vrši promet dobara i usluga na teritoriji Republike i/ili u inostranstvu, a čiji ukupan promet dobara i usluga u prethodnih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara, odnosno koje pri otpočinjanju obavljanja delatnosti procenjuje da u narednih 12 meseci neće ostvariti ukupan promet veći od 8.000.000 dinara (član 33. stav 1. Zakona).

Odredbom stava 6. istog člana Zakona propisano je da se ukupnim prometom iz stava 1. ovog člana smatra promet dobara i usluga iz člana 28. stav 1. tač. 1) i 2) ovog zakona, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti i ulaganja u objekte za vršenje delatnosti za koja naplaćuje naknadu (u daljem tekstu: ukupan promet).

Obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu (član 38. stav 1. Zakona).

Evidencionu prijavu podnosi i mali obveznik, odnosno poljoprivrednik koji se opredelio za obavezu plaćanja PDV, u roku iz stava 1. ovog člana (odredba stava 2. istog člana Zakona).

Za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, koji obveznik PDV izvrši drugom obvezniku PDV, odnosno licu iz člana 9. stav 1. Zakona, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona. Pravilnikom o utvrđivanju dobara i usluga iz oblasti građevinarstva za svrhu određivanja poreskog dužnika za porez na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 86/15 - u daljem tekstu: Pravilnik) bliže se uređuje šta se, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva.

Za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji u Republici Srbiji izvrši obveznik PDV ogranku stranog pravnog lica registrovanom u Republici Srbiji, koji nije obveznik PDV u Republici Srbiji, poreski dužnik je obveznik PDV koji je taj promet izvršio.

Pored toga napominjemo, obveznik PDV koji za promet dobara ili usluga nije obračunao PDV na dan nastanka poreske obaveze u skladu sa Zakonom, dužan je da za taj promet obračuna PDV, da za poreski period u kojem je nastala poreska obaveza podnese izmenjenu poresku prijavu u skladu sa zakonom kojim se uređuju poreski postupak i poreska administracija, kao i da plati obračunati PDV u skladu sa Zakonom (sa pripadajućom kamatom).

Prometom dobara, u smislu ovog zakona, smatra se i isporuka dobara proizvedenih ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala isporučioaca, ako se ne radi samo o dodacima ili drugim sporednim materijalima (član 4. stav 3. tačka 6) Zakona).

Prometom usluga, u smislu ovog zakona, smatra se i predaja dobara proizvedenih ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala naručioca (član 5. stav 3. tačka 3) Zakona).

U skladu sa odredbom člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona, poreski dužnik, u smislu ovog zakona, je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim članom ima drugo lice.

Odredbom člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona propisano je da je, izuzetno od stava 1. tačka 1) ovog člana, poreski dužnik primalac dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, obveznik PDV, odnosno lice iz člana 9. stav 1. ovog zakona, za promet izvršen od strane obveznika PDV.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-660/2019-04 od 21.01.2020. godine)

4. Poreska osnovica

● Sadržina poreske osnovice

U skladu sa odredbom člana 17. stav 1. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: ZPDV), poreska osnovica (u daljem tekstu: osnovica) kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge od primaoca dobara ili usluga ili trećeg lica, uključujući subvencije i druga primanja (u daljem tekstu: subvencije), u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Odredbama stava 4. istog člana ZPDV propisano je da osnovica ne sadrži:

- 1) popuste i druga umanjenja cene, koji se primaocu dobara ili usluga odobravaju u momentu vršenja prometa dobara ili usluga;
- 2) iznose koje obveznik naplaćuje u ime i za račun drugog, ako taj iznos prenosi licu u čije ime i za čiji račun je izvršio naplatu.

U skladu sa odredbama člana 2. stav 4. Pravilnika o načinu utvrđivanja poreske osnovice za obračunavanje PDV kod prometa dobara ili usluga koji se vrši uz naknadu ("Sl. glasnik RS", broj 86/15), osnovica ne sadrži:

- 1) popuste i druga umanjenja cene, koji se primaocu dobara ili usluga odobravaju u momentu tog prometa dobara ili usluga, odnosno u momentu izdavanja računa za taj promet;
- 2) iznose koje obveznik PDV naplaćuje u ime i za račun drugog, ako taj iznos prenosi licu u čije ime i za čiji račun je izvršio naplatu i ako je taj iznos posebno iskazan u računu za promet dobara ili usluga.

Odredbom člana 21. stav 1. ZPDV propisano je da ako se osnovica naknadno poveća za promet dobara i usluga koji je oporeziv PDV, obveznik koji je isporučio dobra ili usluge dužan je da iznos PDV, koji duguje po tom osnovu, ispravi u skladu sa izmenom.

Saglasno odredbi člana 21. stav 7. ZPDV, izmena osnovice iz st. 1-5. ovog člana vrši se u poreskom periodu u kojem je nastupila izmena.

Prema odredbi člana 3. Pravilnika o načinu izmene poreske osnovice za obračunavanje poreza na dodatnu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 86/15) ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga naknadno poveća, obveznik PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga, odnosno drugi poreski dužnik u skladu sa Zakonom, dužan je da obračuna PDV na iznos za koji je povećana osnovica.

Odredbama člana 15. stav 1. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 86/15, 52/18 i 94/19 - u daljem tekstu: Pravilnik o računima) propisano je da kada se posle izvršenog prometa dobara i usluga promeni naknada za taj promet, obveznik PDV izdaje dokument o povećanju ili smanjenju naknade, odnosno dokument o povećanju ili smanjenju osnovice, a koji naročito sadrži podatke o:

- 1) nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta;
- 2) mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta;
- 3) nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta;
- 4) iznosu za koji je smanjena, odnosno povećana osnovica za obračunavanje PDV, poreskoj stopi i iznosu za koji je smanjen, odnosno povećan iznos obračunatog PDV - u slučaju oporezivog prometa za koji je obveznik PDV - izdavalac dokumenta poreski dužnik u skladu sa Zakonom;
- 5) iznosu za koji je smanjena, odnosno povećana naknada, bez PDV - u slučaju oporezivog prometa za koji obveznik PDV - izdavalac dokumenta nije poreski dužnik u skladu sa Zakonom;
- 6) iznosu za koji je smanjena, odnosno povećana naknada za promet dobara i usluga - u slučaju prometa koji je oslobođen PDV i prometa koji ne podleže oporezivanju, a za koji se izdaje račun u skladu sa ovim pravilnikom;
- 7) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate u skladu sa Zakonom - u slučaju kada se za taj promet primenjuje sistem naplate;
- 8) broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet dobara i usluga.

Dokument iz stava 1. ovog člana izdaje obveznik PDV koji je izdao račun za promet dobara ili usluga u skladu sa čl. 42. i 43. Zakona (član 15. stav 2. Pravilnika o računima).

Odredbom člana 31. stav 1. tačka 2) ZPDV propisano je da, ako se osnovica za oporezivi promet dobara i usluga poveća, obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga može da, u skladu sa tom izmenom, ispravi odbitak prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario.

Ispravka odbitka prethodnog poreza vrši se u poreskom periodu u kojem je izmenjena osnovica (član 31. stav 4. ZPDV).

Prema odredbi člana 3. Pravilnika o načinu ispravke odbitka prethodnog poreza kod izmene osnovice za PDV ("Sl. glasnik RS", broj 86/15), ako se osnovica za oporezivi promet dobara i usluga naknadno poveća, obveznik PDV kojem je izvršen promet dobara i usluga, može da poveća odbitak prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario, ako su ispunjeni uslovi za odbitak prethodnog poreza u skladu sa ZPDV.

Saglasno navedenom, osnovicu za obračunavanje PDV za promet dobara čini iznos naknade koju obveznik PDV - isporučilac dobara prima ili treba da primi za isporučena dobra od primaoca dobara ili trećeg lica, u koju nije uključen PDV. U osnovicu za obračunavanje PDV ne uračunava se popust u ceni (rabat) koji obveznik PDV - isporučilac dobara odobrava kupcu - obvezniku PDV u momentu prometa dobara, odnosno izdavanja računa za taj promet. S tim u vezi, kada obveznik PDV - isporučilac dobara u toku godine odobrava kupcu - obvezniku PDV popust u ceni za isporuke dobara, posle čega od kupca - obveznika PDV potražuje novčana sredstva na ime odobrenog popusta, sa aspekta ZPDV smatra se da je došlo do povećanja osnovice za izvršeni promet dobara. U navedenom slučaju, obveznik PDV - isporučilac dobara izdaje dokument o povećanju osnovice iz člana 15. Pravilnika o računima. Na osnovu tog dokumenta obveznik PDV - kupac dobara ima pravo da ispravi (ostvari) odbitak prethodnog poreza u skladu sa ZPDV.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-711/2019-04 od 27.01.2020. godine)

● **Poreska osnovica za usluge berbe jabuka**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), osnovicu kod prometa dobara, odnosno usluga čini iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik PDV prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge od primaoca dobara ili usluga ili trećeg lica, uključujući subvencije i druga primanja, bez PDV. U osnovicu za obračunavanje PDV uračunavaju se akcize, carina, druge uvozne dažbine i ostali javni prihodi (osim PDV), kao i svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga. S tim u vezi, osnovica za obračunavanje PDV za promet usluge berbe jabuka je iznos naknade, bez PDV, koji obveznik PDV - pružalac usluge prima ili treba da primi za predmetni promet. Činjenica što je naknada za promet predmetne usluge, u konkretnom slučaju, ugovorena kao fiksni i varijabilni deo (pri čemu se varijabilni deo odnosi na troškove smeštaja, ishrane, prevoza i osiguranja lica angažovanih od strane obveznika PDV - pružaoca usluge berbe jabuka), ne dovodi do promene pravne prirode predmetne naknade. S tim u vezi, obveznik PDV - primalac usluge ima pravo da PDV obračunat i iskazan u računu prethodnog učesnika u prometu - obveznika PDV za promet usluge berbe jabuka odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 5. stav 1. Zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona.

Prema odredbi člana 17. stav 1. Zakona, poreska osnovica (u daljem tekstu: osnovica) kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge od primaoca dobara ili usluga ili trećeg lica, uključujući subvencije i druga primanja (u daljem tekstu: subvencije), u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

U skladu sa odredbom člana 17. stav 3. Zakona, u osnovicu se uračunavaju i:

- 1) akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV;
- 2) svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Saglasno odredbi člana 27. Zakona, prethodni porez je iznos PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje.

Prema odredbama člana 28. stav 1. Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza, u skladu sa odredbama člana 28. stav 2. Zakona, obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom;
- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza.

Odredbama stava 3. istog člana Zakona propisano je, da u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Saglasno odredbi stava 4. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja uslova iz st. 1 - 3 ovog člana.

Prema odredbi stava 6. istog člana Zakona, obveznik može da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je stekao ovo pravo.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-00928/2019-04 od 13.02.2020. godine)

5. Poreska stopa

● **Poreska stopa na promet šećera**

U skladu sa odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon) i Pravilnika o utvrđivanju dobara i usluga čiji se promet oporezuje po posebnoj stopi PDV ("Sl. glasnik RS", broj 108/04, 130/04 - ispravka, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16, 48/18 - u daljem tekstu: Pravilnik), po posebnoj stopi PDV od 10% oporezuje se promet i uvoz šećera od šećerne repe, odnosno šećerne trske koji se stavlja u promet kao kristalni, oblikovani (kocka ili drugi oblici), šećer u prahu (mleveni) i šećer u tečnom obliku.

Međutim, promet i uvoz šećera u prahu sa dodatkom arome limuna oporezuje se po opštoj stopi od 20%.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Prema odredbi člana 23. stav 1. Zakona, opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 20%.

Odredbom člana 23. stav 2. tačka 1) Zakona propisano je da se po posebnoj stopi PDV od 10% oporezuje promet dobara i usluga ili uvoz dobara, i to: hleba i drugih pekarskih proizvoda, mleka i mlečnih proizvoda, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla i meda.

U skladu sa odredbom člana 2. stav 8. Pravilnika, šećerom, u smislu člana 23. stav 2. tačka 1) Zakona, smatra se šećer od šećerne repe, odnosno šećerne trske koji se stavlja u promet kao kristalni, oblikovani (kocka ili drugi oblici), šećer u prahu (mleveni) i šećer u tečnom obliku.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-92/2020-04 od 13.02.2020. godine)

6. Prethodni porez

● **Nabavka dobara za izgradnju objekta čija je izgradnja započeta pre 1. januara 2005. godine**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), obveznik PDV koji u okviru obavljanja delatnosti nabavlja dobra i usluge u cilju izgradnje građevinskog objekta, pri čemu je, prema navodima iz vašeg zahteva, reč o građevinskom objektu koji je isto lice započelo da gradi pre 1. januara 2005. godine i za koji je nadležnom poreskom organu dostavilo popisnu listu u kojoj je iskazalo vrednost građevinskog objekta na dan 31. decembra 2004. godine, tako da procenat vrednosti objekta na taj dan iznosi 70%, a izgradnju objekta nastavilo 2013. godine, ima pravo da PDV obračunat za promet dobara, odnosno usluga obveznika PDV - prethodnih učesnika u prometu odbije u potpunosti kao prethodni porez, ako su ispunjeni svi

Zakonom propisani uslovi za odbitak prethodnog poreza. S tim u vezi, iznos PDV koji je obračunat za promet dobara, odnosno usluga prethodnih učesnika u prometu - obveznika PDV nabavljenih u cilju dalje izgradnje građevinskog objekta obveznik PDV ne treba da deli primenjujući procenat vrednosti objekta na dan 31. decembra 2005. godine (70%).

Pored toga napominjemo, na prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata PDV se obračunava i plaća u skladu sa Zakonom. Novoizgrađenim građevinskim objektima, u smislu Zakona, smatraju se i građevine spojene sa tлом, koje predstavljaju fizičku, funkcionalnu, tehničko-tehnološku ili biotehničku celinu, u svim stepenima izgrađenosti, koje kao takve mogu biti predmet prenosa prava raspolaganja, a čija je izgradnja, odnosno dogradnja započeta do 31. decembra 2004. godine, a nastavljena od 1. januara 2005. godine, u delu koji je izgrađen, odnosno dograđen od 1. januara 2005. godine. U slučaju kada se samo deo objekta ili ekonomski deljive celine u okviru tog objekta oporezuje PDV kao prvi prenos prava raspolaganja, obveznik utvrđuje procenat vrednosti objekta koji se oporezuje PDV. Procenat vrednosti objekta predstavlja procenat koji je jednak razlici od 100% i procenta učešća vrednosti objekta na dan 31. decembra 2004. godine.

Osnovica za obračunavanje PDV za prvi prenos prava raspolaganja na delu predmetnog objekta, utvrđuje se primenom procenta vrednosti objekta na ukupan iznos naknade za promet tog objekta, uz odbitak PDV.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije uređeno (član 4. stav 1. Zakona).

Prometom dobara, u smislu ovog zakona, smatra se prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata (član 4. stav 3. tačka 7) Zakona).

Poreski dužnik, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim članom ima drugo lice.

U skladu sa odredbama člana 28. stav 1. Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza, prema odredbi člana 28. stav 2. Zakona, obveznik može da ostvari ako poseduje račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom ili dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza dobara.

Odredbama stava 3. istog člana Zakona propisano je, da u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Saglasno odredbi stava 4. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja uslova iz st. 1-3. ovog člana.

Prema odredbi stava 5. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza može da ostvari i poreski dužnik:

- 1) iz člana 10. stav 1. tačka 3) i stav 2. tač. 1)-5) ovog zakona, pod uslovom da je obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da primljena dobra i usluge koristi za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana;
- 2) iz člana 10. stav 2. tačka 6) ovog zakona, pod uslovom da poseduje račun prethodnog učesnika u prometu u skladu sa ovim zakonom, da je obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da će ta dobra i usluge koristiti za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana.

Obveznik može da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je stekao ovo pravo (stav 6. istog člana Zakona).

U skladu sa odredbom člana 23. stav 1. Zakona, opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 20%.

Prema odredbi člana 23. stav 2. tačka 14) Zakona, po posebnoj stopi PDV od 10% oporezuje se prenos prava raspolaganja na stambenim objektima, ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i vlasničkim udelima na tim dobrima.

Odredbom člana 25. stav 2. tačka 3) Zakona propisano je poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza, tj. da se PDV ne plaća na promet objekata, osim prvog prenosa prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata i prvog prenosa vlasničkog udela na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i prometa objekata i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata, uključujući i vlasničke udele na tim dobrima, u slučaju kada je ugovorom na osnovu kojeg se vrši promet tih dobara, zaključenim između obveznika PDV, predviđeno da će se na taj promet obračunati PDV, pod uslovom da sticalac obračunati PDV može u potpunosti odbiti kao prethodni porez.

U skladu sa odredbom člana 2. stav 1. Pravilnika o utvrđivanju pojedinih dobara i usluga iz člana 25. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 120/12 i 86/15 - u daljem tekstu: Pravilnik), objektima, u smislu člana 25. stav 2. tačka 3) Zakona, smatraju se građevine spojene sa tлом, koje predstavljaju fizičku, funkcionalnu, tehničko-tehnološku ili biotehničku celinu, u svim stepenima izgrađenosti, koje kao takve mogu biti predmet prenosa prava raspolaganja, i to:

- 1) stambeni objekti (zgrade koje su u potpunosti namenjene stanovanju, kao i zgrade koje su delom namenjene stanovanju, a delom u druge svrhe, u delu koji je namenjen stanovanju);
- 2) druge vrste objekata (poslovne zgrade, saobraćajni, vodoprivredni i energetski objekti, objekti infrastrukture elektronskih komunikacija - kablovska kanalizacija, objekti komunalne infrastrukture, industrijski, poljoprivredni i drugi privredni objekti, objekti sporta i rekreacije, groblja, skloništa i dr.).

Saglasno odredbi stava 2. istog člana Pravilnika, ekonomski deljivim celinama u okviru objekata smatraju se delovi objekata koji se isporučuju kao posebne celine (stanovi, poslovni prostori, garaže, garažna mesta i dr.).

Odredbom člana 3. stav 1. Pravilnika propisano je, da se novoizgrađenim građevinskim objektima, u smislu člana 25. stav 2. tačka 3) Zakona, smatraju objekti iz člana 2. stav 1. ovog pravilnika čija je izgradnja, odnosno dogradnja započeta:

- 1) do 31. decembra 2004. godine, a nastavljena od 1. januara 2005. godine, u delu koji je izgrađen, odnosno dograđen od 1. januara 2005. godine;
- 2) od 1. januara 2005. godine.

Prema odredbi stava 2. istog člana Pravilnika, ekonomski deljivim celinama u okviru novoizgrađenih građevinskih objekata smatraju se delovi tih objekata koji se isporučuju kao posebne celine (stanovi, poslovni prostori, garaže, garažna mesta i dr.).

U skladu sa stavom 3. istog člana Pravilnika, u slučaju prometa novoizgrađenog građevinskog objekta, odnosno ekonomski deljive celine u okviru tog objekta, kada se samo promet dela tog objekta oporezuje PDV kao prvi prenos prava raspolaganja, obveznik PDV utvrđuje procenat vrednosti objekta koji se oporezuje PDV (u daljem tekstu: procenat vrednosti objekta).

Prema odredbi stava 4. istog člana Pravilnika, procenat vrednosti objekta predstavlja procenat koji je jednak razlici od 100% i procenta učešća vrednosti objekta na dan 31. decembra 2004. godine, odnosno na dan sticanja nezavršenog novoizgrađenog građevinskog objekta u ukupnoj vrednosti objekta u momentu prenosa prava raspolaganja.

Osnovica za obračunavanje PDV za prvi prenos prava raspolaganja na delu objekta iz stava 3. ovog člana, a u skladu sa stavom 5. istog člana Pravilnika, utvrđuje se primenom procenta vrednosti objekta na ukupan iznos naknade za promet tog objekta, uz odbitak PDV.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 413-00-17/2019-04 od 27.01.2020. godine)

● **Podela prethodnog poreza**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), kada obveznik PDV koristi nabavljena dobra ili pružene usluge da bi izvršio promet dobara i usluga za koji postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, kao i za promet dobara i usluga za koji ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, dužan je da izvrši podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti na deo koji može da odbije i deo koji ne može da odbije od PDV koji dužuje. Podela prethodnog poreza prema

ekonomskoj pripadnosti vrši se na osnovu namene korišćenja dobara, odnosno usluga, nabavljenih, odnosno primljenih u poreskom periodu. Naime, obveznik PDV koji nabavljena dobra, odnosno primljene usluge u potpunosti koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza (oporeziv promet, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza i promet koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici) ima pravo na odbitak ukupnog iznosa prethodnog poreza. U suprotnom, obveznik PDV koji nabavljena dobra, odnosno primljene usluge u potpunosti koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga bez prava na odbitak prethodnog poreza (promet za koji je propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza i promet koji je izvršen u inostranstvu, ako za taj promet ne bi postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici), nema pravo na odbitak ukupnog iznosa PDV obračunatog za promet prethodnog učesnika u prometu, odnosno plaćenog pri uvozu. Ako za pojedina isporučena ili uvezena dobra ili primljene usluge, koje obveznik koristi za potrebe svoje delatnosti da bi izvršio promet dobara i usluga za koji postoji pravo na odbitak prethodnog poreza i promet dobara i usluga za koji ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, ne može da se izvrši podela prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti, obveznik može da odbije srazmerni deo prethodnog poreza koji odgovara učešću prometa dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u koji nije uključen PDV, u ukupnom prometu u koji nije uključen PDV (u daljem tekstu: srazmerni poreski odbitak).

Saglasno navedenom, obveznik PDV koji obavlja delatnost u okviru koje vrši promet usluga priređivanja igara na sreću za koji je u skladu sa Zakonom propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza, a koji namerava da u istim poslovnim jedinicama - ograncima obavlja i delatnost u okviru koje će pružati usluge konzumacije jela i pića na licu mesta za koje postoji obaveza obračunavanja PDV u skladu sa Zakonom, prilikom nabavke dobara koja će koristiti za potrebe obavljanja navedenih delatnosti dužan je da izvrši podelu prethodnog poreza na propisani način. Naime, ako će određena dobra, primera radi, kafe aparat i frižider, koristiti isključivo za pružanje usluga za koje postoji obaveza obračunavanja PDV, PDV obračunat i iskazan u računu prethodnog učesnika u prometu - obveznika PDV, odnosno PDV plaćen pri uvozu, ima pravo u potpunosti da odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom. Međutim, kada je reč o dobrima koja će biti korišćena i za pružanje usluga priređivanja igara na sreću i za pružanje usluga konzumacije jela i pića na licu mesta, primera radi stolovi, stolice i suncobrani, obveznik PDV je dužan da izvrši podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti, a ako obveznik PDV za pojedino nabavljeno dobro ne može da izvrši podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti, od PDV koji duguje može da odbije srazmerni poreski odbitak. Način utvrđivanja srazmernog poreskog odbitka i način ispravke srazmernog poreskog odbitka uređeni su Pravilnikom o načinu utvrđivanja i ispravke srazmernog poreskog odbitka ("Sl. glasnik RS", broj 96/19).

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, Su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. Zakona).

Prema odredbi člana 5. stav 3. tačka 5) Zakona, prometom usluga, u smislu ovog zakona, smatra se i predaja jela i pića za konzumaciju na licu mesta.

Odredbom člana 25. stav 2. tačka 18) Zakona propisano je poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza za promet usluga priređivanja igara na sreću.

U skladu sa odredbom člana 10. Pravilnika o utvrđivanju pojedinih dobara i usluga iz člana 25. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 120/12 i 86/15), uslugama, u smislu člana 25. stav 2. tačka 18) Zakona, smatraju se usluge priređivanja igara na sreću u skladu sa propisima koji uređuju igre na sreću.

Prethodni porez je iznos PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje (član 27. Zakona).

Saglasno odredbi člana 28. stav 1. Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (u daljem tekstu: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
- 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Prema odredbama stava 2. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom;
- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara u kojem je iskazan PDV i dokument kojim se potvrđuje da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza.

Saglasno odredbama člana 28. stav 3. Zakona, u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Saglasno odredbi stava 4. istog člana Zakona, pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja uslova iz st. 1-3. ovog člana.

Odredbom člana 30. stav 1. Zakona propisano je da ako obveznik koristi isporučena ili uvezena dobra ili prima usluge, za potrebe svoje delatnosti, da bi izvršio promet dobara i usluga za koji postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, kao i za promet dobara i usluga za koji ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, dužan je da izvrši podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti na deo koji ima pravo i deo koji nema pravo da odbije od PDV koji duguje.

Prema odredbi stava 2. istog člana Zakona, ako za pojedina isporučena ili uvezena dobra ili primljene usluge obveznik ne može da izvrši podelu prethodnog poreza na način iz stava 1. ovog člana, a koje koristi za potrebe svoje delatnosti, da bi izvršio promet dobara i usluga za koji postoji pravo na odbitak prethodnog poreza i za promet dobara i usluga za koji ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, može da odbije srazmerni deo prethodnog poreza koji odgovara učešću prometa dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u koji nije uključen PDV, u ukupnom prometu u koji nije uključen PDV (u daljem tekstu: srazmerni poreski odbitak).

Srazmerni poreski odbitak utvrđuje se primenom procenta srazmernog poreskog odbitka na iznos prethodnog poreza u poreskom periodu, umanjenog za iznose koji su opredeljeni na način iz stava 1. ovog člana, kao i za iznos prethodnog poreza za koji obveznik nema pravo na odbitak u smislu člana 29. stav 1. ovog zakona (član 30. stav 3. Zakona).

Procenat srazmernog poreskog odbitka za poreski period utvrđuje se stavljanjem u odnos prometa dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u koji nije uključen PDV i ukupnog prometa dobara i usluga u koji nije uključen PDV, izvršenog od 1. januara tekuće godine do isteka poreskog perioda za koji se podnosi poreska prijava (član 30. stav 4. Zakona).

Saglasno odredbi stava 5. istog člana Zakona, u promet dobara i usluga za utvrđivanje procenta srazmernog poreskog odbitka iz stava 4. ovog člana ne uračunava se:

- 1) promet opreme i objekata za vršenje delatnosti;
- 2) ulaganje u objekte za vršenje delatnosti za koje se naplaćuje naknada;
- 3) povremeni promet nepokretnosti koje izvrši obveznik kojem promet nepokretnosti nije uobičajena delatnost koju obavlja;
- 4) povremeni promet usluga iz člana 25. stav 1. ovog zakona.

Povremenim prometima nepokretnosti iz stava 5. tačka 3) ovog člana smatraju se najviše dva prometa nepokretnosti u jednoj kalendarskoj godini, a povremenim prometima usluga iz stava 5. tačka 4) ovog člana najviše dva prometa usluga u jednoj kalendarskoj godini (član 30. st. 6. i 7. Zakona).

U poslednjem poreskom periodu, odnosno u poslednjem poreskom periodu kalendarske godine, obveznik PDV vrši ispravku srazmernog poreskog odbitka primenom procenta srazmernog poreskog odbitka na iznos prethodnog poreza iz svih poreskih perioda u kalendarskoj godini (član 30. stav 8. Zakona).

Izuzetno, ako utvrđeni procenat srazmernog poreskog odbitka iz stava 4. ovog člana iznosi najmanje 98%, obveznik nije dužan da vrši podelu prethodnog poreza u skladu sa ovim zakonom (član 30. stav 9. Zakona).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-01069/2019-04 od 10.02.2020. godine)

7. Poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza

● Poresko oslobođenje po osnovu međunarodnih ugovora

Odredbom člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je da se PDV ne plaća na promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza.

Prema odredbi člana 26. tačka 1) Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara čiji promet je u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 5), 10), 11) i 13)-16g) i članom 25. stav 1. tač. 1) i 2) i stav 2. tač. 5) i 10) ovog zakona oslobođen PDV.

U skladu sa navedenim, na promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara, čija se nabavka finansira iz sredstava kredita, odnosno zajma, a koji se vrši u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, PDV se ne plaća u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza.

Međutim, kako je u članu 1. tačka 1.3 Sporazuma o zajmu zaključenog 1. marta 2017. godine između Nemačke razvojne banke (KfW) i Akcionarskog društva "Elektromreža Srbije" (EMS) Beograd, za koji je Republika Srbija garant, predviđeno da se porezi i druge javne dažbine koje predstavljaju obaveze zajmoprimca kao i carinske dažbine, neće finansirati iz zajma, a u članu 10. tačkom 10.3 istog Sporazuma da će zajmoprimac snositi sve poreze i druge javne dažbine nastale van Savezne Republike Nemačke u vezi sa zaključivanjem i sprovođenjem ovog Sporazuma o zajmu, mišljenja smo da se na promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara koji se finansira iz predmetnog zajma ne može primeniti poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona i člana 26. tačka 1) Zakona.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-381/2019-04 od 23.01.2020. godine)

➔ U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), na promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara koji se vrši u skladu sa ugovorom o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom Srbija i Crna Gora, odnosno Republikom, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, PDV se ne plaća u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima osim ako ratifikovanim međunarodnim ugovorom nije drukčije

predviđeno. Procedura za ostvarivanje poreskog oslobođenja propisana je Pravilnikom o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 i 80/19 - u daljem tekstu: Pravilnik).

Saglasno navedenom, na promet dobara i usluga koji se vrši u okviru realizacije projekta "Podrška EU upravljanju migracijama u Srbiji - usluge prijema i zaštite" finansiranog od strane Evropske unije u skladu sa Ugovorom o dodeli granta zaključenim između Evropske unije, koju predstavlja Delegacija Evropske unije u Republici Srbiji, i Komesarijata za izbeglice i migracije, na osnovu Okvirnog sporazuma između Republike Srbije i Evropske komisije o pravilima za sprovođenje finansijske pomoći Evropske unije Republici Srbiji u okviru instrumenta za pretprijetnu pomoć IPA II ("Sl. glasnik RS - Međunarodni ugovori", broj 19/14), PDV se ne obračunava i ne plaća, pri čemu se poresko oslobođenje može ostvariti u skladu sa procedurom koja je propisana Pravilnikom.

Prema odredbi člana 24. stav 1. tačka 16a) Zakona, PDV se ne plaća na promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnim zajednicom Srbija i Crna Gora, odnosno Republikom, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima osim ako ratifikovanim međunarodnim ugovorom nije drukčije predviđeno.

Odredbama člana 27. stav 1. Pravilnika propisano je da poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 16a) Zakona, za promet dobara i usluga, koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnim zajednicom Srbija i Crna Gora ili sa Republikom Srbijom, pod uslovom da je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, obveznik može da ostvari ako promet dobara i usluga neposredno vrši:

- 1) licu sa kojim je zaključen ugovor o donaciji, odnosno licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane lica sa kojim je zaključen ugovor o donaciji (u daljem tekstu: implementarni partner);
- 2) licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane implementarnog partnera (u daljem tekstu: podimplementarni partner);
- 3) korisniku novčanih sredstava koja su predmet ugovora o donaciji, ako su ta sredstva, od strane davaoca donacije ili implementarnog partnera, neposredno data korisniku za finansiranje određenog projekta u Republici Srbiji, kao i korisniku dobara ili usluga koji su predmet ugovora o donaciji, nezavisno od toga da li je ta dobra ili usluge platilo davalac donacije ili drugo lice;
- 4) stranom licu koje u Republici Srbiji nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu (u daljem tekstu: strano lice), a koje vrši promet dobara i usluga korisniku novčanih sredstava, odnosno korisniku dobara i usluga iz tačke 3) ovog stava (u daljem tekstu: korisnik donacije), u okviru projekta koji je predmet donacije;
- 5) u svojstvu implementarnog partnera iz tačke 1) ovog stava, odnosno u svojstvu korisnika novčanih sredstava iz tačke 3) ovog stava korisniku dobara i usluga, u slučaju kada plaćanje za ta dobra i usluge nije neposredno izvršio davalac donacije niti korisnik dobara i usluga.

Izuzetno od stava 1. ovog člana, poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 16a) zakona, za promet dobara i usluga, koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom Srbija i Crna gora ili sa Republikom Srbijom, pod uslovom da je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, a koji se finansira sredstvima donacije Evropske unije, preko Delegacije Evropske unije u Republici Srbiji (u daljem tekstu: Delegacija), u slučaju kada Delegacija angažuje domaće ili strano lice za promet dobara i usluga u okviru realizacije projekta u Republici Srbiji, može da se ostvari ako se naknada za taj promet naplaćuje neposredno od Delegacije, odnosno stranog lica (član 27. stav 2. Pravilnika).

Prema odredbi člana 27. stav 3. Pravilnika, republički organ čiji je funkcioner u ime Republike Srbije zaključio ugovor o donaciji dostavlja Centrali kopiju zaključenog ugovora o donaciji i podatak o iznosu sredstava koji je predmet ugovora o donaciji.

Implementarni partner dostavlja Poreskoj upravi dokaz da je u svojstvu implementarnog partnera angažovan od strane davaoca donacije, spisak podimplementarnih partnera, spisak korisnika donacije i ugovore zaključene sa podimplementarnim partnerima, odnosno korisnicima donacije (član 27. stav 4. Pravilnika).

Odredbom člana 27. stav 5. Pravilnika propisano je da korisnik donacije dostavlja Poreskoj upravi dokaz kojim se potvrđuje da su novčana sredstva koja su predmet ugovora o donaciji neposredno data korisniku od strane davaoca donacije, odnosno dokaz kojim se potvrđuje da će dobra ili usluge neposredno platiti davalac donacije, spisak stranih lica sa kojima ima zaključene ugovore o prometu dobara i usluga za realizaciju projekta koji je predmet donacije, kao i te ugovore.

Prema odredbi člana 27. stav 6. Pravilnika, republički organ nadležan za koordinaciju razvojne pomoći Evropske unije, odnosno Telo za ugovaranje određeno na osnovu propisa kojim se uređuje upravljanje programima pretpristupne pomoći Evropske unije (u daljem tekstu: Telo za ugovaranje) dostavlja Centrali i krajnjem korisniku donatorskog projekta (u daljem tekstu: krajnji korisnik) podatke o:

- 1) ugovoru o donaciji iz stava 2. ovog člana na osnovu kojeg se finansira projekat, i to datumu početka i završetka primene ugovora, uključujući i izmene koje se odnose na trajanje tog ugovora;
- 2) nazivu i broju projekta, datumu početka i završetka projekta, iznosu novčanih sredstava namenjenih finansiranju tog projekta, uključujući i izmene o tim novčanim sredstvima.

Pored podataka iz stava 6. ovog člana, republički organ nadležan za koordinaciju razvojne pomoći Evropske unije, odnosno Telo za ugovaranje dostavlja Centrali i podatak o krajnjem korisniku (član 27. stav 7. Pravilnika).

Delegacija, odnosno Telo za ugovaranje dostavlja Centrali i krajnjem korisniku podatke o nazivu i broju ugovora zaključenog između Delegacije i domaćeg ili stranog lica o prometu dobara i usluga koji se vrši u okviru realizacije projekta, datumu početka i završetka ugovora, iznosu novčanih sredstava namenjenih finansiranju tog ugovora, uključujući i izmene o novčanim sredstvima kojima se finansira ugovor, odnosno trajanju ugovora, kao i fotokopiju tog ugovora (član 27. stav 8. Pravilnika).

Strano lice iz stava 1. tačka 4) i stava 2. ovog člana dostavlja Poreskoj upravi ugovor zaključen sa obveznikom o prometu dobara i usluga koji se vrši u okviru realizacije projekta (član 27. stav 9. Pravilnika).

Dokumentacija iz st. 3, 6, 7. i 8. ovog člana dostavlja se u papirnom ili elektronskom obliku, a dokumentacija iz st. 4, 5. i 9. ovog člana u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave (član 27. stav 10. Pravilnika).

Odredbom člana 28. stav 1. Pravilnika propisano je da poresko oslobođenje iz člana 27. stav 1. tač. 1) i 2) ovog pravilnika obveznik koji vrši promet, odnosno implementarni partner ili podimplementarni partner koji je za taj promet poreski dužnik u skladu sa Zakonom može da ostvari ako poseduje dokument kojim se potvrđuje da je promet dobara i usluga prema ugovoru o donaciji oslobođen poreza (u daljem tekstu: potvrda o poreskom oslobođenju za donacije), koji popunjava, potpisuje, overava i izdaje ovlašćeno lice implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera, i koji dostavlja Poreskoj upravi na overu.

Saglasno stavu 2. istog člana Pravilnika, odgovorno lice implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera, dužno je da, pre izdavanja prve potvrde o poreskom oslobođenju za donacije, Poreskoj upravi dostavi podatke o licima ovlašćenim za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije, kao i obaveštenje o promenama lica kojima je dato ovo ovlašćenje, u roku od 15 dana od dana nastanka promene.

Prema odredbama člana 28. stav 3. Pravilnika, potvrda o poreskom oslobođenju za donacije iz stava 1. ovog člana sadrži:

- 1) naziv, adresu i PIB implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera;
- 2) broj i datum potvrde;
- 3) naziv i broj ugovora o donaciji ako je ugovor zaveden pod određenim brojem, kao i naziv i vrednost projekta;
- 4) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara ili usluga uz poresko oslobođenje ako je obveznik PDV poreski dužnik za taj promet;
- 5) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara i usluga, kao i napomenu da je implementarni, odnosno podimplementarni partner poreski dužnik u skladu sa Zakonom za taj promet dobara i usluga;
- 6) vrednost prometa dobara i usluga po predračunu, odnosno iznos novčanih sredstava koja će biti avansno uplaćena;
- 7) potpis ovlašćenog lica implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera;
- 8) broj i datum overe od strane Poreske uprave.

Saglasno odredbi stava 4. istog člana Pravilnika, Poreska uprava proverava ispunjenost uslova za ostvarivanje poreskog oslobođenja i ako su ti uslovi ispunjeni overava potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije i dostavlja je implementarnom, odnosno podimplementarnom partneru.

Implementarni, odnosno podimplementarni partner dostavlja obvezniku overenu potvrdu iz stava 4. ovog člana (član 28. stav 5. Pravilnika).

Dokumentacija iz st. 1. i 2. ovog člana dostavlja se u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave, potvrda iz stava 4. ovog člana u elektronskom obliku, a potvrda iz stava 5. ovog člana u papirnom ili elektronskom obliku (član 28. stav 6. Pravilnika).

Odredbom člana 29. stav 1. Pravilnika propisano je da poresko oslobođenje iz člana 27. stav 1. tač. 3) i 4) i stav 2. ovog pravilnika obveznik može da ostvari ako poseduje potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije, koju popunjava, potpisuje, overava i izdaje ovlašćeno lice korisnika donacije, krajnjeg korisnika, odnosno stranog lica, i koju dostavlja Poreskoj upravi na overu.

Saglasno odredbi stava 2. istog člana Pravilnika, kada je korisnik donacije, odnosno krajnji korisnik poreski dužnik u skladu sa Zakonom za promet koji mu vrši obveznik ili strano lice, poresko oslobođenje može da ostvari ako poseduje potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije, koju popunjava, potpisuje, overava i izdaje ovlašćeno lice korisnika donacije, odnosno krajnjeg korisnika, i koju dostavlja Poreskoj upravi na overu.

Odgovorno lice korisnika donacije, krajnjeg korisnika, odnosno stranog lica, dužno je da, pre izdavanja prve potvrde o poreskom oslobođenju za donacije, Poreskoj upravi dostavi podatke o licima ovlašćenim za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije, kao i obaveštenje o promenama lica kojima je dato ovo ovlašćenje, u roku od 15 dana od dana nastanka promene (član 29. stav 3. Pravilnika).

Prema odredbi člana 29. stav 4. Pravilnika, potvrda o poreskom oslobođenju za donacije iz st. 1. i 2. ovog člana sadrži:

- 1) naziv, adresu i PIB izdavaoca potvrde - korisnika donacije, krajnjeg korisnika, odnosno stranog lica;
- 2) broj i datum potvrde;
- 3) naziv i broj ugovora o donaciji ako je ugovor zaveden pod određenim brojem;
- 4) naziv i vrednost projekta ako se promet dobara ili usluga vrši u cilju realizacije određenog projekta u Republici Srbiji;
- 5) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara i usluga uz poresko oslobođenje ako je obveznik PDV poreski dužnik za taj promet;
- 6) naziv, adresu i PIB obveznika PDV, odnosno naziv i adresu stranog lica koje vrši promet dobara i usluga, kao i napomenu da je korisnik donacije, odnosno krajnji korisnik poreski dužnik u skladu sa Zakonom za taj promet dobara i usluga;
- 7) vrednost prometa dobara i usluga po predračunu, odnosno iznos novčanih sredstava koja će biti avansno uplaćena;
- 8) potpis ovlašćenog lica korisnika donacije, krajnjeg korisnika, odnosno stranog lica;
- 9) broj i datum overe od strane Poreske uprave.

Poreska uprava proverava ispunjenost uslova za ostvarivanje poreskog oslobođenja i ako su ti uslovi ispunjeni overava potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije iz st. 1. i 2. ovog člana, i dostavlja je korisniku donacije, krajnjem korisniku, odnosno stranom licu (član 29. stav 5. Pravilnika).

Korisnik donacije, krajnji korisnik, odnosno strano lice dostavlja obvezniku overenu potvrdu iz stava 5. ovog člana (član 29. stav 6. Pravilnika).

Dokumentacija iz st. 1, 2. i 3. ovog člana dostavlja se u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave, potvrda iz stava 5. ovog člana u elektronskom obliku, a potvrda iz stava 6. ovog člana u papirnom ili elektronskom obliku (član 29. stav 7. Pravilnika).

Odredbom člana 29a stav 1. Pravilnika propisano je da poresko oslobođenje iz člana 27. stav 1. tačka 5) ovog pravilnika obveznik može da ostvari ako poseduje potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije, koju popunjava, potpisuje, overava i izdaje lice koje je implementarnom partneru, odnosno korisniku novčanih sredstava iz člana 27. stav 1. tačka 1), odnosno tačka 3) ovog pravilnika prenelo novčana sredstva na ime realizacije ugovora o donaciji, i koju dostavlja Poreskoj upravi na overu.

Odgovorno lice prenosioca novčanih sredstava dužno je da, pre izdavanja prve potvrde o poreskom oslobođenju za donacije, Poreskoj upravi dostavi podatke o licima ovlašćenim za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije, kao i obaveštenje o promenama lica kojima je dato ovo ovlašćenje, u roku od 15 dana od dana nastanka promene (član 29a stav 2. Pravilnika).

Prema odredbama člana 29a stav 3. Pravilnika, potvrda o poreskom oslobođenju za donacije iz stava 1. ovog člana sadrži:

- 1) naziv, adresu i PIB izdavaoca potvrde - prenosioca novčanih sredstava;
- 2) broj i datum potvrde;
- 3) naziv i broj ugovora o donaciji ako je ugovor zaveden pod određenim brojem;
- 4) naziv i vrednost projekta ako se promet dobara ili usluga vrši u cilju realizacije određenog projekta u Republici Srbiji;
- 5) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara i usluga za koji se ostvaruje poresko oslobođenje;
- 6) naziv, adresu i PIB poreskog dužnika za promet iz tačke 5) ovog stava;
- 7) vrednost prometa dobara i usluga iskazana u predračunu ili drugom dokumentu, odnosno iznos novčanih sredstava koja će biti avansno uplaćena;
- 8) potpis ovlašćenog lica prenosioca novčanih sredstava;
- 9) broj i datum overe od strane Poreske uprave.

Poreska uprava proverava ispunjenost uslova za ostvarivanje poreskog oslobođenja i ako su ti uslovi ispunjeni overava potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije iz stava 1. ovog člana, i dostavlja je prenosiocu novčanih sredstava (član 29a stav 4. Pravilnika).

Prenosilac novčanih sredstava dostavlja poreskom dužniku overenu potvrdu iz stava 4. ovog člana (član 29a stav 5. Pravilnika).

Dokumentacija iz st. 1. i 2. ovog člana dostavlja se u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave, potvrda iz stava 4. ovog člana u elektronskom obliku, a potvrda iz stava 5. ovog člana u papirnom ili elektronskom obliku (član 29a stav 6. Pravilnika).

Odredbom člana 32. Pravilnika propisano je da Poreska uprava vodi evidenciju o dostavljenim ugovorima o donaciji, podacima o iznosu sredstava koja su predmet ugovora o donaciji, o implementarnim i podimplementarnim partnerima, ugovorima zaključenim

između implementarnih i podimplementarnih partnera, korisnicima donacija, krajnjim korisnicima i stranim licima, ugovorima zaključenim između korisnika donacija i stranih lica, ugovorima zaključenim između Delegacije i domaćih ili stranih lica o prometu dobara i usluga, ugovorima zaključenim između stranih lica i obveznika, prenosiocima novčanih sredstava, ugovorima zaključenim između prenosioca novčanih sredstava i implementarnih partnera, odnosno korisnika novčanih sredstava, kopijama zaključenih ugovora, dokazima kojima se potvrđuje da su novčana sredstva koja su predmet ugovora o donaciji neposredno data korisniku od strane davaoca donacije, dokazima kojima se potvrđuje da će dobra ili usluge neposredno platiti davalac donacije, kao i o izdatim potvrđama o poreskom oslobođenju za donacije.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-00998/2019-04 od 22.01.2020. godine)

→ U skladu sa odredbom člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), na promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, PDV se ne obračunava i ne plaća.

Saglasno navedenom, na promet dobara i usluga koji se vrši u okviru realizacije projekta finansiranog na osnovu ugovora o zajmu iz člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona, PDV se ne obračunava i ne plaća. Način i postupak ostvarivanja navedenog poreskog oslobođenja propisani su Pravilnikom o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", broj 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 - dr. zakon, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 i 80/19). S tim u vezi, pod pretpostavkom da je u konkretnom slučaju ugovorom zaključenim između naručioca posla i članova konzorcijuma (svi obveznici PDV) ugovoreno da će nosilac konzorcijuma vršiti promet dobara/usluga neposredno naručiocu posla (korisniku zajma) a ostali članovi konzorcijuma nosiocu konzorcijuma, poresko oslobođenje za promet dobara/usluga koji će nosilac konzorcijuma vršiti neposredno naručiocu posla (korisniku zajma) može da ostvari poreski dužnik za taj promet (nosilac konzorcijuma ili naručilac posla). Naime, ako je za promet dobara/usluga koji će nosilac konzorcijuma vršiti neposredno naručiocu posla (korisniku zajma) poreski dužnik nosilac konzorcijuma - obveznik PDV, nosilac konzorcijuma - obveznik PDV može da ostvari poresko oslobođenje na osnovu potvrde o poreskom oslobođenju za kredit, odnosno zajam koju popunjava, overava i izdaje Poreska uprava. Međutim, ako je za predmetni promet poreski dužnik naručilac posla (korisnik zajma), primera radi za promet iz oblasti građevinarstva u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, poresko oslobođenje može da ostvari obveznik PDV - naručilac posla (korisnik zajma) na osnovu potvrde o poreskom oslobođenju za kredit, odnosno zajam koju popunjava, overava i izdaje Poreska uprava.

Pored toga napominjemo, za promet dobara/usluga koji vrše članovi konzorcijuma - obveznici PDV nosiocu konzorcijuma - obvezniku PDV i promet dobara/usluga koji vrše drugi obveznici PDV članovima konzorcijuma - obveznicima PDV, ne može se ostvariti poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno

Saglasno odredbi stava 3. tačka 6) istog člana Zakona, prometom dobara, u smislu ovog zakona, smatra se i isporuka dobara proizvedenih ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala isporučioaca, ako se ne radi samo o dodacima ili drugim sporednim materijalima.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. Zakona)

Prometom usluga, u smislu ovog zakona, smatra se i predaja dobara proizvedeno ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala naručioca (član 5. stav 3. tačka 3) Zakona).

Poreski dužnik, u smislu ovog zakona, je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim članom ima drugo lice (član 10. stav 1. tačka 1) Zakona).

U skladu sa odredbom člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, izuzetno od stava 1. tačka 1) ovog člana, poreski dužnik je primalac dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, obveznik PDV, odnosno lice iz člana 9. stav 1. ovog zakona, za promet izvršen od strane obveznika PDV.

Pravilnikom o utvrđivanju dobara i usluga iz oblasti građevinarstva za svrhu određivanja poreskog dužnika za porez na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", broj 86/15 - u daljem tekstu: Pravilnik) bliže je uređeno šta se smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona.

Odredbom člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona propisano je poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. da se PDV ne plaća na promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republikom Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima ako je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-592/2019-04 od 5.02.2020. godine)

● **Poresko oslobođenje po osnovu otpremanja dobara u inostranstvo**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), za promet dobara koja obveznik ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo propisano je poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza, uz ispunjenje određenih uslova. Takođe, poresko oslobođenje propisano je i za promet usluga posredovanja kod prometa dobara koja obveznik ili treće

lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo. S tim u vezi, kada strano lice (lice koje u Republici Srbiji nema sedište, odnosno prebivalište), koje u Republici Srbiji nije obveznik PDV, pruža obvezniku PDV sa sedištem u Republici Srbiji uslugu posredovanja za promet dobara koja taj obveznik PDV ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo, obveznik PDV - primalac usluge posredovanja nije dužan da obračuna PDV kao poreski dužnik iz člana 10. stav 1. tačka 3) Zakona. Naime, iako je u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona mesto prometa navedene usluge u Republici Srbiji, promet te usluge oslobođen je PDV u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 17) Zakona, što znači da za taj promet ne postoji obaveza obračunavanja PDV.

Pored toga napominjemo, Pravilnikom o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 - dr. zakon, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 i 80/19) nisu propisani posebni uslovi za ostvarivanje poreskog oslobođenja iz člana 24. stav 1. tačka 17) Zakona.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Promet usluga, u smislu ovog zakona, su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara iz člana 4. ovog zakona (član 5. stav 1. Zakona).

Poreski dužnik, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona, je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim članom ima drugo lice.

Saglasno članu 10. stav 1. tačka 3) Zakona, poreski dužnik, u smislu ovog zakona, je primalac dobara i usluga, ako strano lice nije obveznik PDV u Republici, nezavisno od toga da li u Republici ima stalnu poslovnu jedinicu i da li je ta stalna poslovna jedinica obveznik PDV u Republici.

Odredbom člana 12. stav 1. Zakona propisano je da se ovim članom određuje poreski obveznik isključivo za svrhu primene pravila koja se odnose na određivanje mesta prometa usluga.

Odredbama člana 12. stav 3. Zakona propisano je da kada uslugu pruža strano lice koje se nije evidentiralo za obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim zakonom, poreskim obveznikom kojem se pruža usluga smatra se:

- 1) svako lice koje obavlja delatnost kao trajnu aktivnost bez obzira na cilj obavljanja te delatnosti;
- 2) pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave.

Ako se promet usluga vrši poreskom obvezniku, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište (član 12. stav 4. Zakona).

Mesto prometa usluge posredovanja koja se pruža poreskom obvezniku, osim usluga posredovanja iz stava 6. tačka 1) ovog člana, određuje se u skladu sa stavom 4. ovog člana (član 12. stav 7. Zakona).

Odredbom člana 24. stav 1. tačka 2) Zakona propisano je poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. da se PDV ne plaća na promet dobara koja obveznik ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo.

Prema odredbi člana 24. stav 1. tačka 17) Zakona, PDV se ne plaća na usluge posredovanja koje se odnose na promet dobara i usluga iz tač. 1) -16) ovog stava.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-47/2020-04 od 5.02.2020. godine)

8. Poreska oslobođenja pri uvozu dobara

● Uvoz dobara za smeštaj u slobodnu zonu

U skladu sa odredbom člana 24. stav 1. tačka 5) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), na promet dobara u slobodnoj zoni koji se vrši obvezniku PDV - korisniku slobodne zone koji bi imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone, PDV se ne obračunava i ne plaća ako su ispunjeni uslovi propisani odredbama člana 8. Pravilnika o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", br. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 44/18 - dr. zakon, 48/18, 62/18, 104/18, 16/19 i 80/19 - u daljem tekstu: Pravilnik), pri čemu na poreski tretman predmetnog prometa nema uticaj činjenica što je reč o robi (dobra) koja se dok je u slobodnoj zoni stavlja u slobodan promet u skladu sa carinskim propisima.

Prema članu 26. tačka 1) Zakona, PDV se, između ostalog, ne plaća na uvoz dobara čiji je promet u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 5) Zakona oslobođen PDV. S tim u vezi, kada se dobra iz inostranstva uvoze u slobodnu zonu, uz primenu postupka stavljanja u slobodan promet u skladu sa carinskim propisima, pri čemu je vlasnik dobara koja se uvoze obveznik PDV - korisnik slobodne zone koji bi imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi predmetna dobra nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone, PDV se ne obračunava i ne plaća. U cilju ostvarivanja navedenog poreskog oslobođenja potrebno je nadležnom carinskom organu dostaviti sledeću dokumentaciju: dokument preduzeća kojim se potvrđuje da između preduzeća i obveznika PDV - korisnika slobodne zone koji nabavlja dobra postoji važeći ugovor o korišćenju slobodne zone, račun lica koje isporučuje dobra obvezniku PDV - korisniku slobodne zone i izjavu obveznika PDV - korisnika slobodne zone da se radi o dobrima za koja bi imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4. stav 1. Zakona, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (u daljem tekstu: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Prema odredbi člana 7. Zakona, uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

Odredbom člana 24. stav 1. tačka 5) Zakona propisano je da se PDV ne plaća na unos dobara u slobodnu zonu, prevozne i druge usluge korisnicima slobodnih zona koje su neposredno povezane sa tim unosom i promet dobara i usluga u slobodnoj zoni, za koje bi obveznik - korisnik slobodne zone imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra ili usluge nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone.

Saglasno odredbama člana 8. stav 1. Pravilnika, poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 5) Zakona, za promet dobara i usluga u slobodnoj zoni, obveznik koji vrši promet dobara i usluga može da ostvari ako poseduje:

- 1) dokument preduzeća kojim se potvrđuje da između preduzeća i korisnika slobodne zone - primaoca dobara, odnosno usluga postoji važeći ugovor o korišćenju slobodne zone;
- 2) račun obveznika koji vrši promet dobara i usluga u slobodnoj zoni korisniku slobodne zone - primaocu dobara, odnosno usluga;
- 3) izjavu korisnika zone da se radi o dobrima i uslugama za koje bi obveznik - primalac dobara, odnosno usluga imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra ili usluge nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone.

Izuzetno od stava 1. ovog člana, a u skladu sa stavom 2. člana 8. Pravilnika, ako je za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana korisnik slobodne zone - primalac dobara, odnosno usluga poreski dužnik u skladu sa Zakonom, poresko oslobođenje može da ostvari ako poseduje:

- 1) dokument preduzeća kojim se potvrđuje da između preduzeća i korisnika slobodne zone - primaoca dobara, odnosno usluga postoji i važeći ugovor o korišćenju slobodne zone;
- 2) račun obveznika koji vrši promet dobara i usluga u slobodnoj zoni korisniku slobodne zone - primaocu dobara, odnosno usluga.

Ako je naknada, odnosno deo naknade naplaćen pre izvršenog prometa dobara i usluga, obveznik koji vrši promet dobara i usluga može da ostvari poresko oslobođenje ako poseduje dokaze iz stava 1. ovog člana (član 8. stav 3. Pravilnika).

Ako je naknada, odnosno deo naknade plaćen pre izvršenog prometa dobara i usluga, korisnik slobodne zone - primalac dobara i usluga koji je za taj promet poreski dužnik u skladu sa Zakonom može da ostvari poresko oslobođenje ako poseduje dokaz iz stava 2. tačka 1) ovog člana (član 8. stav 4. Pravilnika).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-48/2020-04 od 30.01.2020. godine)

● **Uvoz dobara za potrebe carinskog skladištenja**

U skladu sa odredbom člana 26. tačka 6) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: ZPDV) PDV se ne plaća na uvoz dobara za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja. S tim u vezi, kada strano pravno lice, koje nije registrovano kao obveznik PDV u Republici Srbiji, uvozi dobra u Republiku Srbiju i u okviru postupka carinskog skladištenja smešta predmetna dobra u carinsko skladište, PDV se ne obračunava i ne plaća.

Pored toga napominjemo, sa aspekta ZPDV činjenica da se carinsko skladište nalazi u slobodnoj zoni nema uticaj na poreski tretman predmetnog uvoza.

Odredbama člana 3. ZPDV propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Prema odredbi člana 7. ZPDV uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

U skladu sa članom 26. stav 1. tačka 6) ZPDV, PDV se ne plaća na uvoz dobara za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja.

Na PDV pri uvozu dobara primenjuju se carinski propisi, ako ovim zakonom nije drukčije određeno (član 58. ZPDV).

Prema odredbi člana 59. ZPDV, za obračun i naplatu PDV pri uvozu dobara nadležan je carinski organ koji sprovodi carinski postupak, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 413-00-84/2019-04 od 18.02.2020. godine)

● **Uvoz video kamera**

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), na uvoz video kamera i video miksera koji se ne proizvode u Republici Srbiji, PDV se obračunava i plaća po opštoj stopi PDV od 20%, s obzirom da za uvoz predmetnih dobara odredbama člana 26. Zakona nije predviđeno poresko oslobođenje. Pored toga, činjenica što se navedena dobra ne proizvode u Republici Srbiji nije od uticaja na poreski tretman njihovog uvoza.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Saglasno odredbi člana 7. Zakona, uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

Odredbom člana 23. stav 1. Zakona propisano je da opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 20%.

U skladu sa odredbama člana 26. Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara:

- 1) čiji promet je u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 5), 10), 11) i 13)-16g) i članom 25. stav 1. tač. 1) i 2) i stav 2. tač. 5) i 10) ovog zakona oslobođen PDV;
- 1a) koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć u skladu sa zakonom kojim se uređuju donacije, odnosno humanitarna pomoć;

- 1b) koja su izvezena, a koja se u Republiku vraćaju neprodana ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kojeg su bila izvezena;
- 1v) koja se, u okviru carinskog postupka, unose u slobodne carinske prodavnice;
- 1g) po osnovu zamene i popravke u garantnom roku;
- 1d) čija se isporuka vrši preko prenosne, transportne i distributivne mreže, i to: električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje, odnosno hlađenje;
 - 2) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja;
 - 3) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze;
 - 4) za posebne namene, na osnovu odluke Vlade;
 - 5) u okviru carinskog postupka, nad tranzitom robe;
 - 6) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja;
 - 7) za koja je u skladu sa članom 245. i članom 246. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", broj 95/18) propisano oslobođenje od carine, osim na uvoz motornih vozila.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-00056/2020-04 od 5.02.2020. godine)

9. Refundacija PDV-a

● Refundacija PDV-a kupcu prvog stana

Refundacija PDV kupcu prvog stana vrši se u skladu sa odredbama člana 56a Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon) i člana 10a Pravilnika o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije i refundacije PDV ("Sl. glasnik RS", br. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13, 66/14, 44/18 - dr. zakon i 104/18 - u daljem tekstu: Pravilnik). Naime, fizičko lice - punoletni državljanin Republike Srbije, sa prebivalištem na teritoriji Republike Srbije, koji kupuje prvi stan, ima pravo na refundaciju PDV po osnovu kupovine prvog stana za sebe i članove svog porodičnog domaćinstva, ako su ispunjeni svi uslovi za ostvarivanje predmetnog prava. S tim u vezi, jedan od uslova da kupac prvog stana ostvari pravo na refundaciju PDV za članove svoje porodice jeste da su članovi njegove porodice istovremeno i članovi njegovog porodičnog domaćinstva, pri čemu je porodično domaćinstvo kupca prvog stana definisano kao zajednica života, privređivanja i trošenja prihoda kupca prvog stana, njegovog supružnika, kupčeve dece, kupčevih usvojenika, dece njegovog supružnika, usvojenika njegovog supružnika, kupčevih roditelja, njegovih usvojitelja, roditelja njegovog supružnika, usvojitelja kupčevog supružnika, sa istim prebivalištem kao kupac prvog stana.

Saglasno navedenom, ako na dan overe ugovora o kupoprodaji na osnovu kojeg kupac prvog stana stiće stan, kupac prvog stana ima prebivalište na jednoj, a član, odnosno članovi njegove porodice na drugoj adresi, za člana, odnosno članove porodice koji nemaju prebivalište na istoj adresi kao kupac prvog stana ne može se ostvariti refundacija PDV.

Odredbom člana 56a stav 1. Zakona propisano je da pravo na refundaciju PDV za kupovinu prvog stana, na osnovu podnetog zahteva, ima fizičko lice - punoletni državljanin Republike, sa prebivalištem na teritoriji Republike, koji kupuje prvi stan (u daljem tekstu: kupac prvog stana).

Saglasno odredbi stava 2. istog člana Zakona kupac prvog stana može da ostvari refundaciju PDV iz stava 1. ovog člana, pod sledećim uslovima:

- 1) da od 1. jula 2006. godine do dana overe ugovora o kupoprodaji na osnovu kojeg stiče prvi stan nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike;
- 2) da je ugovorena cena stana sa PDV u potpunosti isplaćena prodavcu uplatom na tekući račun prodavca, odnosno na odgovarajuće račune u skladu sa zakonom u slučaju prodaje stana kao hipotekovane nepokretnosti, odnosno u izvršnom postupku kada se uplata cene stana sa PDV vrši uplatom na odgovarajuće račune u skladu sa zakonom.

Prema odredbi člana 56a stav 4. Zakona, pravo na refundaciju PDV iz stava 1. ovog člana može se ostvariti za stan čija površina za kupca prvog stana iznosi do 40 m², a za članove njegovog porodičnog domaćinstva do 15 m² po svakom članu koji nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike u periodu iz stava 2. tačka 1) ovog člana, a za vlasnički udeo na stanu do površine srazmerne vlasničkom udelu u odnosu na površinu do 40 m², odnosno do 15 m².

Saglasno odredbi stava 5. istog člana Zakona ako kupac prvog stana kupuje stan površine koja je veća od površine za koju u skladu sa stavom 4. ovog člana ima pravo na refundaciju PDV, pravo na refundaciju PDV može da ostvari do iznosa koji odgovara površini stana iz stava 4. ovog člana.

Odredbom člana 56a stav 6. Zakona propisano je da se porodičnim domaćinstvom kupca prvog stana, u smislu stava 4. ovog člana, smatra zajednica života, privredivanja i trošenja prihoda kupca prvog stana, njegovog supružnika, kupčeve dece, kupčevih usvojenika, dece njegovog supružnika, usvojenika njegovog supružnika, kupčevih roditelja, njegovih usvojitelja, roditelja njegovog supružnika, usvojitelja kupčevog supružnika, sa istim prebivalištem kao kupac prvog stana.

Nadležni poreski organ, po sprovedenom postupku kontrole ispunjenosti uslova za ostvarivanje prava na refundaciju PDV koji moraju da budu ispunjeni na dan overe ugovora o kupoprodaji stana, osim uslova iz stava 2. tačka 2), odnosno stava 3. ovog člana koji mora da bude ispunjen na dan podnošenja zahteva za refundaciju PDV, donosi rešenje o refundaciji PDV kupcu prvog stana (član 56a stav 8. Zakona).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 011-00-00109/2020-04 od 24.02.2020. godine)

10. Sadržina računa

• Sadržina računa za putarinu

Prema Zakonu o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 i 72/19 - u daljem tekstu: Zakon), kada obveznik PDV - prodavac izvrši stranom pravnom licu prodaju dopune za tag uređaj koji se koristi za plaćanje putarine u Republici Srbiji u pre paid sistemu, dužan je da po tom osnovu obračuna PDV i da izda račun u skladu sa

Zakonom i Pravilnikom o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/12, 86/15, 52/18 i 94/19), pri čemu napominjemo da taj račun ne mora da sadrži podatak o registarskom broju prevoznog sredstva, u konkretnom slučaju kamiona.

Odredbama člana 3. Zakona propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Prema odredbi člana 42. stav 1. Zakona, obveznik je dužan da izda račun za svaki promet dobara i usluga.

Račun, u skladu sa stavom 4. istog člana Zakona, naročito sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa;
- 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga;
- 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja;
- 6) iznos osnovice;
- 7) poresku stopu koja se primenjuje;
- 8) iznos PDV koji je obračunat na osnovicu;
- 9) napomenu o odredbi ovog zakona na osnovu koje nije obračunat PDV;
- 10) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate.

Saglasno članu 45. Zakona, ministar bliže uređuje u kojim slučajevima nema obaveze izdavanja računa ili mogu da se izostave pojedini podaci u računu, odnosno da se predvide dodatna pojednostavljenja u vezi sa izdavanjem računa.

Prema članu 53. stav 1. Zakona, refakcija PDV izvršiće se stranom obvezniku, na njegov zahtev, za promet pokretnih dobara i pružene usluge u Republici, pod uslovima da:

- 1) je PDV za promet dobara i usluga iskazan u računu, u skladu sa ovim zakonom, i da je račun plaćen;
- 2) je iznos PDV za koji podnosi zahtev za refakciju PDV veći od 200 EUR u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Srbije;
- 3) su ispunjeni uslovi pod kojima bi obveznik PDV mogao ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza za ta dobra i usluge u skladu sa ovim zakonom;
- 4) ne vrši promet dobara i usluga u Republici, osim prometa
 - (1) usluga prevoza dobara koje su u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 1), 5) i 8) ovog zakona oslobođene poreza;
 - (2) usluga prevoza putnika koji u skladu sa članom 49. stav 7. ovog zakona podleže pojedinačnom oporezivanju prevoza;
 - (3) dobara i usluga za koji obavezu obračunavanja PDV ima obveznik PDV - primalac dobara ili usluga.

Odredbom člana 4. stav 1. Pravilnika o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije i refundacije PDV ("Sl. glasnik RS", br. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13, 66/14, 44/18 - dr. zakon i 104/18 - u daljem tekstu: Pravilnik) propisano je da lica iz člana 53. Zakona ostvaruju pravo na refakciju, u skladu sa Zakonom, na osnovu zahteva potpisanog od strane ovlašćenog lica koji se podnosi Poreskoj upravi.

U skladu sa stavom 2. istog člana Pravilnika, refakcija PDV izvršiće se licu iz člana 53. Zakona za promet pokretnih dobara i pružene usluge u Republici Srbiji (u daljem tekstu: Republika), pod uslovima da:

- 1) je PDV za promet dobara i usluga iskazan u računu, u skladu sa Zakonom, i da je račun plaćen;
- 2) je iznos PDV za koji podnosi zahtev za refakciju PDV veći od 200 EUR u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Srbije na dan podnošenja zahteva za refakciju PDV;
- 3) su ispunjeni uslovi pod kojima bi obveznik PDV mogao ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza za nabavljena dobra i usluge u skladu sa Zakonom;
- 4) ne vrši promet dobara i usluga u Republici, osim prometa:
 - (1) usluga prevoza dobara koje su u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 1), 5) i 8) Zakona oslobođene poreza;
 - (2) usluga prevoza putnika koji u skladu sa članom 49. stav 7. Zakona podleže pojedinačnom oporezivanju prevoza;
 - (3) dobara i usluga za koji obavezu obračunavanja PDV ima obveznik PDV - primalac dobara ili usluga.

Zahtev iz stava 1. ovog člana podnosi ovlašćeno lice jednom godišnje, a najkasnije do 30. juna tekuće godine, za dobra i usluge nabavljene u Republici u prethodnoj kalendarskoj godini (stav 3. istog člana Pravilnika).

Zahtev iz stava 1. ovog člana podnosi se na Obrascu REF 1 - Zahtev stranog obveznika za refakciju, koji je odštampan uz ovaj pravilnik i čini njegov sastavni deo (član 4. stav 4. Pravilnika).

Prema stavu 5. istog člana Pravilnika, uz zahtev iz stava 1. ovog člana dostavlja se:

- 1) potvrda o registraciji za PDV, odnosno drugi oblik poreza na potrošnju, izdata od strane poreskog organa države u kome se nalazi sedište stranog obveznika (original i overen prevod);
- 2) plaćeni računi o nabavljenim dobrima ili korišćenim uslugama u Republici, po kojima je obračunat i plaćen PDV.

Centrala Poreske uprave (u daljem tekstu: Centrala), nakon izvršene provere ispunjenosti uslova za refakciju, rešenjem odlučuje o zahtevu u roku od 30 dana od dana podnošenja zahteva i dostavlja rešenje podnosiocu zahteva, a u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja vrši se refakcija PDV (član 4. stav 6. Pravilnika).

Zahtev i dokumentacija iz st. 1. i 5. ovog člana dostavljaju se u elektronskom obliku preko portala Poreske uprave, a rešenje iz stava 6. ovog člana u elektronskom obliku (stav 7. člana 4. Pravilnika).

Refakcija PDV vrši se u valuti države podnosioca zahteva iz stava 1. ovog člana u iznosu dobijenom preračunom dinarskog iznosa refakcije PDV po prodajnom kursu Narodne banke Srbije na dan isplate iznosa refakcije PDV, uz odbitak troškova preračuna (član 4. stav 8. Pravilnika).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 430-00-38/2020-04 od 29.01.2020. godine)

II. AKCIZE

● **Iznos akcize za proizvod "Matiss pina colada" i "Matiss capuccino cream"**

Odredbom člana 12. stav 1. Zakona o akcizama ("Sl. glasnik RS", br. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - dr. zakon, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - dr. zakon, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 55/15, 103/15 i 30/18, u daljem tekstu: Zakon) propisano je da se alkoholnim pićima smatraju pića koja se, u zavisnosti od sirovina od kojih se proizvode i sadržaja etanola, stavljaju u promet kao takva vrsta pića u skladu sa propisom o kvalitetu i drugim zahtevima za alkoholna pića.

Prema stavu 3. navedenog člana Zakona, alkoholnim pićima, u smislu ovog zakona, smatraju se i niskoalkoholna pića koja sadrže više od 1,2% vol alkohola, a najviše 15% vol alkohola, koja se proizvode od voćnih sokova ili osvežavajućih bezalkoholnih pića uz dodatak rafinisanog etil alkohola ili alkoholnih pića ili biljnih ekstrakata ili alkoholnih pića dobijenih putem fermentacije (vina, vina od jabuke - cider, vina od kruške - perry i dr.), a kvalitet voćnih sokova, osvežavajućih bezalkoholnih pića, rafinisanog etil alkohola, alkoholnih pića, vina i alkoholnih pića dobijenih putem fermentacije mora da bude u skladu sa propisima kojima se reguliše njihov kvalitet.

U vezi predmetnih pitanja, Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede - Sektor za poljoprivrednu politiku, na vaš zahtev, dalo je mišljenje broj 011-00-00581/2019-08, kojim je navedeno da se trgovačka roba:

1. "MATISS PINA COLADA" jačine 14,9% vol alkohola, može kategorizovati kao niskoalkoholno piće koje sadrži više od 1,2% vol alkohola, a najviše 15% vol alkohola, a koje na osnovu dostavljene dokumentacije sadrži sledeće sastojke (komponente): voda (30%), slatka pavlaka (25,7%), šećer (14%), etil alkohol poljoprivrednog porekla (12%), maltodekstrin (19%), arome (0,13%) i mlečne belančevine, u skladu sa odredbom člana 12. stav 3. Zakona o akcizama.

2. "MATISS CAPPUCCINO CREAM", jačine 14,9% vol alkohola, može se kategorizovati kao niskoalkoholno piće koje sadrži više od 1,2% vol alkohola, a najviše 15% vol alkohola, a koje na osnovu dostavljene dokumentacije sadrži sastojke (komponente): voda (40%), slatka pavlaka (25,7%), šećer (14%), etil alkohol poljoprivrednog porekla (11%), maltodekstrin (10,4%), arome (0,5%) i mlečne belančevine, u skladu sa odredbom člana 12. stav 3. Zakona o akcizama.

U konkretnom slučaju, roba trgovačkog naziva "MATISS PINA COLADA" i "MATISS CAPPUCCINO CREAM", sa 14,9% vol alkohola kategorizuje se kao niskoalkoholno piće, a na osnovu specifikacije proizvoda sa tačno definisanim sastojcima koji se koriste u proizvodnji niskoalkoholnih pića (voda, slatka pavlaka, šećer, etil alkohol poljoprivrednog porekla, maltodekstrin, mlečne belančevine i aroma).

Shodno prethodno navedenim zakonskim odredbama, kao i na osnovu dopisa Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede - Sektor za poljoprivrednu politiku, proizvodi trgovačkog naziva "MATISS PINA COLADA", koje nastaje mešanjem vode (30%), slatke pavlake (25,7%), šećera (14%), etil alkohola poljoprivrednog porekla (12%), maltodekstrina (19%) arome (0,13%) i mlečnih belančevina i "MATISS CAPPUCCINO CREAM" koje nastaje mešanjem vode (40%), slatke pavlake (25,7%), šećera (14%), etil alkohola poljoprivrednog porekla (11%), maltodekstrina (10,4%), arome (0,5%) i mlečnih belančevina, prema našem mišljenju, su niskoalkoholna pića, s obzirom na to da zapremniska alkoholna jačina iznosi 14,9% vol, te su kao takvi proizvodi predmet oporezivanja akcizom u skladu sa odredbom člana 12. stav 1. i 3. Zakona.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj: 413-00-00001/2020-04 od 21.01.2020. godine)