
SLUŽBENA MIŠLJENJA

Porez na dodatu vrednost

1. Nastanak obaveza obračunavanja PDV za promet usluga, poreska osnovica i obaveza izdavanja računa za izvršen promet usluga

• Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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 15. stav 1. tačka 1) Zakona propisano je da se usluga smatra pruženom danom kada je završeno pojedinačno pružanje usluge.

Saglasno odredbama st. 3. i 4. istog člana Zakona, delimična usluga, koja postoji ako je za određene delove ekonomski deljive usluge posebno ugovorena naknada, smatra se izvršenom u vreme kada je okončano pružanje tog dela usluge.

Prema odredbama člana 16. tač. 1) i 2) Zakona, poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga.

Saglasno navedenim zakonskim odredbama, obaveza obračunavanja PDV za promet usluga nastaje isključivo danom kada je izvršen promet usluga, odnosno danom prijema naknade ili dela naknade za budući promet usluga.

• Odredbom člana 17. stav 1. Zakona propisano je, da je poreska osnovica (u daljem tekstu: osnovica) kod prometa dobara i usluga iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

U skladu sa navedenom zakonskom odredbom, osnovicu za obračunavanje PDV za promet usluga čini iznos naknade, bez PDV, koju obveznik prima ili treba da primi za pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih usluga.

• Odredbom člana 42. stav 1. Zakona propisano je, da je obveznik dužan da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun (u daljem tekstu: račun) za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima.

Prema odredbi stava 3. istog člana Zakona, račun 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 ispučenih 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 poreskom oslobođenju.

Saglasno odredbi člana 7. stav 1. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Službeni glasnik RS", br. 105/2004, 140/2004, 67/2005 i 4/2012), poreski obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga izdaje račun u kojem ne iskazuje podatke iz člana 42. stav 3. tačka 9) Zakona.

U skladu sa navedenim zakonskim i podzakonskim odredbama, obveznik PDV koji vrši oporezivi promet usluga dužan je da za izvršeni promet usluga, na dan, odnosno nakon izvršenog prometa, izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun. Račun, odnosno drugi dokument koji služi kao račun, a koji obveznik PDV izdaje za izvršeni oporezivi promet usluga treba da sadrži naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa, vrstu i obim pruženih usluga, datum prometa usluga, iznos osnovice, poresku stopu koja se primenjuje i iznos PDV koji je obračunat na osnovicu.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-342/2012-04 od 11.6.2012. godine)

2. Kada obveznik PDV - kupac potražuje novčana sredstva od prodavca zbog povraćaja dobara, koje uključuje i razliku naknade izražene u dinarima po srednjem kursu centralne banke na dan vraćanja predmetne naknade kupcu i naknade izražene u dinarima po srednjem kursu centralne banke na dan nastanka poreske obaveze, nije predmet oporezivanja PDV

• Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) 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.

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 obaveza po osnovu prometa dobara i usluga, u skladu sa odredbama člana 16. tač. 1) i 2) Zakona, nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji: promet dobara i usluga ili naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga.

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, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Saglasno odredbi člana 22. stav 1. Zakona, ako je naknada za promet dobara i usluga izražena u stranoj valuti, za obračun te vrednosti u domaćoj valuti primenjuje se srednji kurs centralne banke koji važi na dan nastanka poreske obaveze.

Prema odredbi člana 2. tačka 24) Zakona o deviznom poslovanju ("Službeni glasnik RS", br. 62/2006 i 31/2011 - u daljem tekstu: Zakon o deviznom poslovanju), valutna klauzula je ugovaranje vrednosti obaveze u devizama (valuta obaveze) u Republici s tim što se plaćanje i naplaćivanje po tim ugovorima vrši u dinarima (valuta isplate).

Odredbom člana 34. stav 7. Zakona o deviznom poslovanju propisano je, da je dozvoljeno ugovaranje u devizama u Republici s tim što se plaćanje i naplaćivanje po tim ugovorima vrši u dinarima.

Saglasno odredbi člana 44. stav 7. Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruga, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", br. 114/2006, ... i 3/2011 - u daljem tekstu: Pravilnik), na računu 564 - Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju se negativni efekti proistekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom klauzulom, dok se, saglasno odredbi člana 54. stav 8. Pravilnika, na računu 664 - Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju pozitivni efekti proistekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom klauzulom.

U skladu sa navedenim zakonskim i podzakonskim odredbama, kada obveznik PDV - isporučilac dobara ugovori vrednost prometa dobara u stranoj valuti, a plaćanje te vrednosti se vrši u domaćoj valuti - dinarima, pri čemu je na dan nastanka poreske obaveze i na dan plaćanja primenjen srednji kurs centralne banke, promena - povećanje, odnosno smanjenje srednjeg kursa centralne banke na dan plaćanja u odnosu na srednji kurs centralne banke na dan nastanka poreske obaveze ne dovodi do obaveze izmene poreske osnovice u smislu odredaba člana 21. Zakona, s obzirom da je reč o prihodu, odnosno rashodu koji je ostvaren po osnovu ugovorene valutne klauzule.

• Odredbom člana 21. stav 1. Zakona propisano je da, ako se izmeni osnovica za promet dobara i usluga koji je oporeziv PDV, obveznik koji je isporučio dobra ili usluge dužan da iznos PDV, koji duguje po tom osnovu, ispravi u skladu sa izmenom.

Ako se osnovica naknadno izmeni - smanji, obveznik koji je izvršio promet dobara i usluga može da izmeni iznos PDV samo ako obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga ispravi odbitak prethodnog PDV i ako o tome pismeno obavesti isporučiooca dobara i usluga (stav 3. istog člana Zakona).

Izmena osnovice iz st. 1-5. ovog člana vrši se u poreskom periodu u kojem je nastupila izmena (stav 7. istog člana Zakona).

Saglasno navedenom, u slučaju kada obveznik PDV izvrši promet dobara drugom obvezniku PDV koji po osnovu tog prometa ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom, pri čemu je vrednost tih dobara ugovorena u stranoj valuti, a plaćanje te vrednosti se vrši u domaćoj valuti - dinarima, uz primenu srednjeg kursa centralne banke i na dan nastanka poreske obaveze i na dan plaćanja, nakon čega kupac dobara, usled njihove neregularnosti, vrati predmetna dobra prodavcu, a prodavac vrati kupcu novčana sredstva koja mu je kupac platio na ime naknade za isporučena dobra, obveznik PDV - prodavac može da izmeni osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV pod uslovom da je obveznik PDV - kupac ispravio odbitak prethodnog PDV i da je o izvršenoj ispravci odbitka PDV pismeno obavestio obveznika PDV - prodavca. Pored toga napominjemo, potraživanje novčanih sredstava obveznika PDV - kupca od obveznika PDV - prodavca, koje uključuje i razliku naknade izražene u dinarima po srednjem kursu centralne banke na dan vraćanja predmetne naknade kupcu i naknade izražene u dinarima po srednjem kursu centralne banke na dan nastanka poreske obaveze, nije predmet oporezivanja PDV.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-437/2012-04 od 13.6.2012. godine)

3. Za pružene usluge oplemenjivanja dobara (oplemenjivanje, obrada, dorada ili prerada) inostranom naručiocu, obveznik PDV ne može ostvariti poresko oslobođenje ako se predmetna dobra posle izvršene usluge ne otpremaju u inostranstvo već se unose u slobodnu zonu na teritoriji Republike Srbije

Prema odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje 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 odredbama člana 12. st. 1. i 2. Zakona, mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluge obavlja delatnost, a ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

Prema odredbi člana 12. stav 3. tačka 3) podtačka (4) Zakona, izuzetno od st. 1. i 2. ovog člana, mestom prometa usluga smatra se mesto gde je usluga stvarno pružena, ako se radi o radovima na pokretnim dobrima.

Odredbom člana 24. stav 1. tačka 7) Zakona propisano je poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. da se PDV ne plaća na usluge radova na pokretnim dobrima nabavljenim od strane inostranog primaoca usluge u Republici, ili koja su uvezena radi oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, a koja posle oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, isporučilac usluge, inostrani primalac ili treće lice, po njihovom nalogu, prevozi ili otprema u inostranstvo.

Poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 7) Zakona, a u skladu sa odredbama člana 9. stav 1. Pravilnika o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom i bez prava na odbitak prethodnog poreza ("Službeni glasnik" RS br. 124/2004, 140/2004, 27/2005, 54/2005, 68/2005, 58/2006, 112/2006, 63/2007, 99/2010, 4/2011, 24/2011 i 79/2011 - u daljem tekstu Pravilnik), za usluge radova na pokretnim dobrima koja su uvezena radi oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, a koja posle oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, isporučilac usluge, inostrani primalac ili treće lice, po njihovom nalogu, prevozi ili otprema u inostranstvo, obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) deklaraciju o stavljanju dobara u postupak oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, u skladu sa carinskim propisima;
- 2) ugovor o obimu, vrsti i vrednosti izvršenih radova;
- 3) dokaz o obimu, vrsti i vrednosti izvršenih radova u skladu sa normativom, koji utvrđuje nadležni carinski organ, za dobra dobijena iz određene količine uvezenih dobara;
- 4) original ili overenu kopiju izvozne deklaracije, u skladu sa carinskim propisima, za dobra koja se posle izvršene usluge oplemenjivanja, opravke ili ugradnje prevoze ili otpremaju u inostranstvo.

Saglasno odredbama stava 2. istog člana Pravilnika, ako je naknada (ili deo naknade) naplaćena pre prevoza ili otpreme dobara u inostranstvo, do dobijanja izvozne deklaracije obveznik može da ostvari poresko oslobođenje ako poseduje:

- 1) deklaraciju o stavljanju dobara u postupak oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, u skladu sa carinskim propisima;
- 2) ugovor o obimu, vrsti i vrednosti izvršenih radova.

Prema odredbi člana 26. tačka 2) Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja.

U skladu sa navedenim odredbama Zakona i Pravilnika, obveznik PDV koji, na osnovu ugovora zaključenog sa stranim licem, pruža uslugu oplemenjivanja dobara (oplemenjivanje, obrada, dorada ili prerada) inostranom naručiocu, nema obavezu da na naknadu za pruženu uslugu obračuna i plati PDV, pod uslovom da poseduje dokaze propisane odredbama člana 9. Pravilnika. Po osnovu prometa predmetnih usluga obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.

Međutim, kada obveznik PDV, na osnovu ugovora zaključenog sa stranim licem, pruža uslugu oplemenjivanja dobara (oplemenjivanje, obrada, dorada ili prerada) inostranom naručiocu, pri čemu se predmetna dobra posle izvršene usluge oplemenjivanja ne otpremaju u inostranstvo već se unose u slobodnu zonu na teritoriji Republike Srbije, u tom slučaju se na promet usluge oplemenjivanja dobara PDV obračunava i plaća, a obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza, u skladu sa Zakonom, imajući u vidu da za promet predmetnih usluga nisu ispunjeni uslovi za ostvarivanje poreskog oslobođenja iz člana 24. stav 1. tačka 7) Zakona.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-449/2012-04 od 19.6.2012. godine)

4. Kod utvrđivanja rashoda dobara kojima je istekao rok trajanja, poreski period u kojem je obveznik utvrdio da je tim dobrima istekao rok trajanja ne mora da se podudara sa poreskim periodom u kojem je protekao rok trajanja dobara; Pri poklanjanju peciva zaposlenima, PDV se plaća

Prema odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje 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 člana 4. stav 4. tačka 3) Zakona, sa prometom dobara uz naknadu izjednačava se iskazani rashod (kalo, rastur, kvar i lom) iznad količine utvrđene aktom koji donosi Vlada Republike Srbije.

Odredbom člana 2. Uredbe o količini rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", broj 124/2004 - u daljem tekstu: Uredba) propisano je, da se rashodom smatraju gubici koji nastaju pri manipulaciji dobrima, kao posledica prirodnih uticaja, tehnološkog procesa ili kao posledica preduzimanja neophodnih radnji u postupku proizvodnje i prometa dobara.

Prema odredbi člana 3. stav 1. Uredbe, obveznik poreza na dodatu vrednost (u daljem tekstu: obveznik) utvrđuje rashod neposredno pošto je određeni rashod nastao, ili redovnim ili vanrednim popisom robe u skladištu, stovarištu, magacinu, prodavnici ili drugom sličnom objektu.

Utvrđivanje rashoda vrši ovlašćeno lice ili popisna komisija obveznika, a o izvršenom popisu obavezno se sastavljaju zapisnik i popisna lista (stav 2. istog člana Uredbe).

Saglasno odredbama člana 4. st. 1. i 2. Uredbe, porez na dodatu vrednost ne plaća se na rashod iz čl. 2. i 3. ove uredbe do količine utvrđene prema Normativu za utvrđivanje rashoda na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost (daljem tekstu: Normativ rashoda), koji je odštampan uz ovu uredbu i čini njen sastavni deo, a za dobra koja nisu obuhvaćena Normativom rashoda, količina rashoda se utvrđuje prema normativu obveznika, ako nadležni poreski organ ne utvrdi drugu količinu.

Normativ rashoda iz stava 1. ovog člana izražava se u procentu od količine robe koja je u određenom poreskom periodu nabavljena, prerađena, proizvedena ili prodana (stav 3. člana 4. Uredbe).

Izuzetno od člana 4. ove uredbe, na rashod nastao zbog proteka roka trajanja proizvoda ne plaća se porez na dodatu vrednost, pod uslovom da je rok trajanja utisnut odštampavanjem na proizvodu ili je na drugi način određen od strane proizvođača i ako

je pri utvrđivanju rashoda bio prisutan predstavnik Poreske uprave. Ako se predstavnik Poreske uprave u roku od pet dana od dana podnošenja zahteva ne odazove pozivu obveznika, priznaju se utvrđene količine iskazane u zapisniku obveznika (član 5. stav 2. Uredbe).

U skladu sa navedenim zakonskim i podzakonskim odredbama, obveznik PDV utvrđuje rashod za koji ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV za konkretni poreski period primenom procenta predviđenog Normativom rashoda, odnosno normativom obveznika, na količinu robe (dobara) koja je u tom poreskom periodu nabavljena, prerađena, proizvedena ili prodana, nezavisno od toga da li je rashod dobara utvrdio neposredno pošto je rashod nastao, odnosno redovnim ili vanrednim popisom robe u skladištu, stovarištu, magacinu, prodavnici ili drugom sličnom objektu, pri čemu obveznik PDV može da vrši jedan ili više popisa robe u toku poreskog perioda. Na rashod nastao zbog proteka roka trajanja dobara, PDV se ne obračunava i ne plaća pod sledećim uslovima: da je rok trajanja utisnut odštampavanjem na dobrima ili je na drugi način određen od strane proizvođača i da je pri utvrđivanju rashoda bio prisutan predstavnik Poreske uprave. S tim u vezi, u poreskom periodu u kojem je obveznik PDV utvrdio da je određenim dobrima protekao rok trajanja (neposredno po proteku roka trajanja, odnosno redovnim ili vanrednim popisom dobara), pri čemu taj poreski period ne mora da se podudara sa poreskim periodom u kojem je protekao rok trajanja dobara, obveznik PDV treba da podnese zahtev nadležnom poreskom organu da uputi predstavnika koji će prisustvovati utvrđivanju rashoda dobara nastalog zbog proteka roka trajanja. Ako se u roku od pet dana od dana podnošenja predmetnog zahteva predstavnik Poreske uprave ne odazove pozivu obveznika PDV, u tom slučaju priznaju se utvrđene količine rashoda iskazane u zapisniku obveznika PDV. Napominjemo, u slučaju kada rok trajanja dobara nije utisnut odštampavanjem na dobrima, odnosno nije određen od strane proizvođača, već je određen internim aktom prodavca dobara, u tom slučaju na utvrđeni rashod PDV se obračunava i plaća u skladu sa Zakonom, osim do količine utvrđene prema Normativu rashoda, odnosno normativu obveznika (ako nadležni poreski organ ne utvrdi drugu količinu).

Prema tome, obveznik PDV koji se bavi maloprodajom peciva, a koji istovremeno nije proizvođač tih peciva, nije dužan da obračuna i plati PDV na rashod koji je stvarno i nastao u određenom poreskom periodu, do količine koju utvrđuje primenom procenta propisanog Normativom rashoda (0,5%).

Pored toga ukazujemo, dobra koja obveznik PDV poklanja zaposlenima ne smatraju se rashodom u smislu Uredbe. Naime, pri poklanjanju dobara zaposlenima za koja je obveznik PDV mogao da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa odredbama člana 4. stav 4. tačka 2) i stav 5. Zakona, obveznik PDV je dužan da obračuna PDV po propisanoj poreskoj stopi i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. U ovom slučaju, osnovica za obračunavanje PDV utvrđuje se u skladu sa odredbama člana 18. st. 1. i 2. Zakona.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-97/2012-04 od 21.6.2012. godine)

**5. Obveznik PDV koji na osnovu ugovora o zajmu vrši promet dobara tako što vraća pozajmljena dobra zajmodavcu, dužan je da obračuna i plati PDV;
Predaja dobara od strane ostavodavca skladištaru i predaja dobara od strane skladištara ostavodavcu ne smatraju se prometima dobara**

1. Prema odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), predmet oporezivanja PDV su 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 557. Zakona o obligaciomim odnosima ("Službeni list SFRJ", br. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89 i "Službeni list SRJ", br. 31/93, 22/99 i 44/99 - u daljem tekstu: ZOO), ugovorom o zajmu obavezuje se zajmodavac da preda u svojину zajmoprimcu određenu količinu novca ili kojih drugih zamenljivih stvari, a zajmoprimac se obavezuje da mu posle izvesnog vremena vrati istu količinu novca. odnosno istu količinu stvari iste vrste i istog kvaliteta.

Saglasno navedenim zakonskim odredbama, obveznik PDV koji na osnovu ugovora o zajmu vrši promet dobara tako što vraća pozajmljena dobra zajmodavcu, dužan je da za izvršeni promet dobara obračuna i plati PDV u skladu sa Zakonom. Prema tome, kada obveznik PDV zajmoprimac koji, na osnovu ugovora o zajmu, vrši promet dobara tako što zajmodavcu, u konkretnom slučaju Republičkoj direkciji za robne rezerve, vraća istu količinu stvari iste vrste i istog kvaliteta, dužan je da za izvršeni promet dobara obračuna PDV po propisanoj poreskoj stopi i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. Osnovicu za obračunavanje PDV, saglasno odredbama člana 18. st. 1. i 2. Zakona, čini nabavna cena, odnosno cena koštanja tih ili sličiih dobara, u momentu prometa, bez PDV.

2. Prema odredbi člana 730. stav 1. ZOO, ugovorom o uskladištenju obavezuje se skladištar da primi i čuva određenu robu i da preduzima potrebne ili ugovorene mere radi njenog očuvanja u određenom stanju, te da je preda na zahtev ostavodavca ili drugog ovlašćenog lica, a ostavodavac se obavezuje da mu za to plati određenu naknadu.

Saglasno navedenom, predaja dobara od strane ostavodavca skladištaru i predaja dobara od strane skladištara ostavodavcu ne smatraju se prometima dobara.

3. Prema tome, ukoliko je u konkretnom slučaju reč o vraćanju pozajmljenih dobara, obveznik PDV je dužan da po tom osnovu obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom, a ukoliko je reč o predaji dobara od strane skladištara ostavodavcu, PDV se ne obračunava i ne plaća.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-466/2012-04 od 21.6.2012. godine)

6. Promet usluga davanja u zakup stanova - garsonjera za potrebe stanovanja radnicima, samcima i porodicama radnika u okviru objekata za smeštaj i sporedni troškovi koje zakupodavac po tom osnovu naplaćuje, oslobođen je PDV

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon o PDV) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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 (odredba člana 5. stav 1. Zakona o PDV).

Odredbom člana 25. stav 2. tačka 4) Zakona o PDV propisano je poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza za usluge zakupa stanova, ako se koriste za stambene potrebe.

Prema odredbi člana 3. Zakona o stanovanju ("Službeni glasnik RS", br. 50/92, ... i 99/2011), stanom, u smislu ovog zakona, smatra se jedna ili više prostorija namenjenih i podobnih za stanovanje, koje, po pravilu, čine jednu građevinsku celinu i imaju zaseban ulaz.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, na naknade za promet usluga davanja u zakup stanova - garsonjera za potrebe stanovanja radnicima, samcima i porodicama radnika u okviru objekata za smeštaj namenjenih zadovoljavanu potreba stanovanja ovih lica, u koju se, saglasno odredbi člana 17. stav 2. tačka 2) Zakona o PDV, uračunava i iznos svih troškova koje obveznik PDV - "Samački smeštaj" doo iz Bora potražuje od korisnika ovih usluga (npr. troškovi električne energije, komunalnih usluga, grejanja, vode, tekućeg održavanja, čišćenja zajedničkih prostorija i dr.), pri čemu predmetni objekti nisu kategorisani kao turistički objekti za smeštaj u skladu sa propisima kojima se uređuje turizam, ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, a obveznik PDV - "Samački smeštaj" doo iz Bora koji pruža predmetne usluge nema pravo na odbitak prethodnog poreza po tom osnovu (npr. PDV obračunatog od strane prethodnih učesnika u prometu za promet električne energije, komunalnih usluga, vode, dobara i usluga nabavljenih u cilju održavanja zgrade i čišćenja zajedničkih prostorija i dr.). S tim u vezi ukazujemo, sa aspekta Zakona o PDV potpuno je irelevantno da li obveznik PDV - "Samački smeštaj" doo iz Bora u dokumentu koji izdaje zakupcima iskazuje zakupninu kao jedinstvenu naknadu sa ili bez specifikacije delove zakupnine.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-469/2012-04 od 25.6.2012. godine)

7. Tretman ulaganja u zakupljeno zemljište

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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. Zakona).

Shodno navedenim zakonskim odredbama, kada je ugovorom o zakupu predviđeno pravo zakupca da vrši određena ulaganja na zakupljenom zemljištu za sopstveni račun za određeni vremenski period, i da isto vrati u prvobitno stanje prilikom prestanka ugovora o zakupu, pri čemu ulaganja koja vrši ne utiču na visinu zakupnine koja je utvrđena u skladu sa tržišnim principima, u tom slučaju, obveznik PDV - zakupac nema obavezu da, po završetku ulaganja na zakupljenom zemljištu, obračuna i plati PDV, s obzirom da se ne radi o prometu usluge koja je predmet oporezivanja PDV. Međutim, ako po prestanku ugovora o zakupu zakupac ne vrati zemljište u prvobitno stanje, već zakupodavac plati zakupcu naknadu za izvršeno ulaganje, obveznik PDV - zakupac dužan je da za izvršeni promet usluge ulaganja na zakupljenom zemljištu obračuna PDV po poreskoj stopi od 18% na osnovicu utvrđenu odredbama člana 17. Zakona, kao i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. Obaveza obračunavanja i plaćanja PDV postoji i ako zakupac bez naknade izvrši zakupodavcu promet usluge ulaganja na zakupljenom zemljištu, pri čemu se u ovom slučaju osnovica za obračun PDV utvrđuje u skladu sa odredbama člana 18. st. 1. i 2. Zakona.

Međutim, kada je reč o ulaganjima koja faktički povećavaju vrednost i poboljšavaju uslove korišćenja zakupljenog zemljišta (tzv. investiciona ulaganja), a za koja je, po prirodi stvari, izvesno da se neće uklanjati po prestanku ugovora o zakupu (npr. izgradnja bunara, izgradnja puta na predmetnom zemljištu, postavljanje ograde ...), u tom slučaju reč je prometu usluge za koji obveznik PDV - zakupac ima obavezu obračunavanja i plaćanja PDV u skladu sa Zakonom.

Napominjemo, obveznik PDV - zakupac ima pravo na odbitak prethodnog poreza no osnovu nabavke dobara i usluga koje koristi za promet usluge ulaganja na zakupljenom zemljištu uz ispunjenje Zakonom propisanih uslova.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-486/2012-04 od 27.6.2012. godine)

8. Poreska osnovica kod subvencionisanog prometa kamiona

Prema odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje 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 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, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, osnovicu za obračunavanje PDV za promet dobra - kamiona, koji vrši obveznik PDV - proizvođač kamiona, čini ukupan iznos naknade koju obveznik PDV - proizvođač kamiona prima ili treba da primi za ovaj promet, a u koju se uračunava i iznos subvencije koji obvezniku PDV - proizvođaču kamiona na ime predmetnog prometa prenosi Republika Srbija, bez PDV. Prema tome, u slučaju kada obveznik PDV - proizvođač kamiona ostvaruje za promet tog dobra subvenciju u skladu sa Uredbom o uslovima i načinu podsticanja proizvodnje, remonta i prodaje građevinskih mašina, proizvodnje i prodaje teretnih vozila i specijalnih nadgradnji na kamionskim šasijama i sprovođenja subvencionisane kupovine teretnih vozila proizvedenih u Republici Srbiji zamenom staro za novo u 2012. godini ("Službeni glasnik RS", broj 2/2012 - u daljem tekstu: Uredba), u osnovicu za obračunavanje PDV za taj promet uračunava se i ukupan iznos subvencije koji obveznik PDV - proizvođač kamiona prima ili treba da primi po osnovu tog prometa, bez PDV, a što znači da je u novčanom iznosu subvencije sadržan i iznos pripadajućeg PDV. Za promet dobra - kamiona obveznik PDV izdaje račun u skladu sa odredbama člana 42. Zakona i odredbom člana 7. stav 1. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Službeni glasnik RS", br. 105/2004, 140/2004, 67/2005 i 4/2012).

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-503/2012-04 od 2.7.2012. godine)

9. Za usluge pružanja pomoći na putu na teritoriji Republike Srbije ili u inostranstvu (npr. organizovanje vučne službe, avionskog, autobusnog, voznog prevoza, prevoza pacijenata do zdravstvene ustanove uz lekarsku pratnju, hotelskog smeštaja i dr.), mestom prometa smatra se mesto u kojem pružalac usluge obavlja svoju delatnost

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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.

Prema odredbama člana 12. st. 1. i 2. Zakona, mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluge obavlja svoju delatnost, a ako se promet obavlja preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

Saglasno navedenim zakonskim odredbama, obveznik PDV koji, na osnovu ugovora zaključenog sa stranim privrednim društvom, tj. privrednim društvom koje na teritoriji Republike Srbije nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu (u daljem tekstu:

strano privredno društvo), vrši klijentima stranog privrednog društva uslugu pružanja pomoći na putu na teritoriji Republike Srbije ili u inostranstvu (npr. organizovanje vučne službe, avionskog, autobusnog, voznog prevoza, prevoza pacijenata do zdravstvene ustanove uz lekarsku pratnju, hotelskog smeštaja i dr.), dužan je da za taj promet obračuna PDV po propisanoj poreskoj stopi i da tako obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom, s obzirom da se mestom prometa predmetnih usluga smatra mesto u kojem pružalac usluge obavlja svoju delatnost, u konkretnom slučaju Republika Srbija. Osnovicu za obračunavanje PDV, u skladu sa odredbom člana 17. stav 1. Zakona, čini iznos naknade, bez PDV, koju obveznik PDV prima ili treba da primi za promet predmetnih usluga.

Pored toga napominjemo, ako obveznik PDV vrši usluge pružanja pomoći na putu preko poslovne jedinice koja se nalazi u inostranstvu, u tom slučaju PDV se ne obračunava i ne plaća, s obzirom da se mestom prometa tih usluga smatra mesto poslovne jedinice preko koje se pružaju navedene usluge, tj. inostranstvo.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-131/2012-04 od 3.7.2012. godine)

10. Po osnovu unapred plaćenog prometa prodavac izdaje avansni račun sa iskazanim PDV ukoliko u istom poreskom periodu ne ispuni uslove za poresko oslobođenje, a po ispunjenju uslova sprovodi ispravku koju iskazuje u PPPDV

Prema odredbama člana 16. tač. 1) i 2) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga.

Odredbom člana 42. stav 1. Zakona propisano je, da je obveznik dužan da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun (u daljem tekstu: račun) za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima.

Prema odredbi člana 42. stav 2. Zakona, obaveza izdavanja računa iz stava 1. 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.

Prema odredbi člana 12. stav 3. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Službeni glasnik RS", br. 105/2004, 140/2004, 67/2005 i 4/2012 - u daljem tekstu: Pravilnik), u konačnom računu, u kojem obveznik iskazuje ukupan iznos naknade za izvršen promet dobara i usluga, ukupan iznos naknade umanjuje se za iznose avansnih uplata, a iznos PDV koji je obračunat na ukupan iznos naknade umanjuje se za iznose PDV koji je obračunat na iznose avansnih uplata.

Saglasno navedenim zakonskim odredbama, obaveza obračunavanja i plaćanja PDV nastaje danom kada je izvršen promet dobara i usluga, odnosno danom prijema naknade ili dela naknade za budući promet dobara i usluga. Kada obveznik PDV koji vrši promet dobara i usluga primi naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet (avansno plaćanje), dužan je da po tom osnovu izda račun u skladu sa odredbama člana 42. stav 2. Zakona i člana 12. Pravilnika (osim u slučaju iz člana 2b Pravilnika), s tim što u konačnom računu (koji izdaje na dan, odnosno nakon izvršenog prometa dobara i usluga) ukupan iznos naknade umanjuje za iznos avansnih uplata, a iznos PDV koji je obračunat na ukupan iznos naknade (bez PDV) umanjuje za iznos koji je obračunat po osnovu avansnih uplata.

Prema tome, ako je obveznik PDV primio novčana sredstva na ime dela naknade za budući promet dobara i usluga (avans), pri čemu u momentu prijema tih novčanih sredstava nisu ispunjeni uslovi za ostvarivanje poreskog oslobođenja iz člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona, dužan je da na iznos primljenih avansnih sredstava (bez PDV) obračuna PDV po propisanoj poreskoj stopi i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. Ako su u momentu izvršenja prometa dobara i usluga za koji je obveznik PDV primio avans ispunjeni uslovi za ostvarivanje poreskog oslobođenja za taj promet (u konkretnom slučaju uslovi iz člana 24. stav 1. tačka 16b) Zakona), obveznik PDV ne obračunava i ne plaća PDV za taj promet, a u konačnom računu koji izdaje u skladu sa odredbama člana 42. Zakona i člana 7. stav 2. Pravilnika, ukupan iznos naknade umanjuje za iznos avansnih uplata koje je primio za taj promet (sa pripadajućim PDV). U poreskoj prijavi koju podnosi za poreski period u kojem je izvršio predmetni promet dobara i usluga, shodno odredbama Pravilnika o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV ("Službeni glasnik RS", br. 94/2004, 108/2005 i 120/2008), obveznik PDV:

- iskazuje podatak o iznosu naknade za izvršeni promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza (polje 001 Obrasca PPPDV),

- smanjuje iznos obračunatog PDV za iznos PDV koji je obračunao po osnovu primljenih avansnih sredstava (polje 103 ili 104 Obrasca PPPDV - u zavisnosti od toga po kojoj je poreskoj stopi PDV obračunao PDV po osnovu primljenih avansnih sredstava) pri čemu napominjemo, da za smanjenje iznosa obračunatog PDV moraju da budu ispunjeni uslovi iz člana 21. stav 3, odnosno člana 21. stav 4. Zakona.

Pored toga, a u vezi sa vašim pitanjem koje se odnosi na obavezu ispravke osnovice i iznosa obračunatog PDV po osnovu prihoda od zaštite potraživanja valutnom klauzulom, u prilogu vam dostavljamo mišljenje ovog ministarstva broj 413-00-248/2011-04 od 11.1.2012. godine, koje sadrži odgovor na predmetno pitanje.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-217/2012-04 od 16.7.2012. godine)

11. Zastupanje stranog lica - principala, predstavljanjem dobara iz njegovog proizvodnog programa kupcima na teritoriji Republike Srbije, Crne Gore i Makedonije, u cilju njihove prodaje od strane principala - je usluga posredovanja koja se oporezuje prema mestu prometa dobara

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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. Zakona).

Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost, a ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice (član 12. st. 1. i 2. Zakona).

Prema odredbi stava 4. člana 12. Zakona, mesto prometa usluga posredovanja, osim usluga posredovanja iz stava 3. tačka 4) podtačka (11) ovog člana (usluge posredovanja prilikom pružanja usluga za koje se mesto prometa utvrđuje prema mestu primaoca usluge), određuje se prema mestu prometa dobara i usluga koji je predmet posredovanja.

Mesto prometa dobara, saglasno odredbi člana 11. stav 1. tačka 1) Zakona, je 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.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, kada obveznik PDV, na osnovu zaključenog ugovora o zastupanju sa stranim licem - principalom, predstavlja dobra iz proizvodnog programa tog lica potencijalnim kupcima na teritoriji Republike Srbije, Crne Gore i Makedonije, u cilju prodaje tih dobara od strane principala kupcima na teritoriji Republike Srbije, Crne Gore i Makedonije, pri čemu se prodana dobra isporučuju iz inostranstva na teritoriju Republike Srbije, Crne Gore i Makedonije, u tom slučaju reč je o usluzi posredovanja kod prometa dobara. Na naknadu za ovu uslugu (iznos provizije koju obveznik PDV ostvaruje od stranog lica - principala po osnovu prodatih dobara) ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, imajući u vidu da mesto prometa dobara koja se iz inostranstva isporučuju na teritoriju Republike Srbije, Crne Gore i Makedonije, a samim tim i usluga posredovanja kod prometa tih dobara, nije na teritoriji Republike Srbije. Po osnovu pružanja predmetne usluge obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.

Napominjemo, na uvoz dobara u Republiku Srbiju, saglasno članu 7. Zakona, a koja strano lice - principal isporučuje iz inostranstva kupcima na teritoriju Republike Srbije, PDV se obračunava i plaća u skladu sa Zakonom.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-529/2012-04 od 17.7.2012. godine)

12. Izmena poreske osnovice pri primeni valutne klauzule ne vrši se kada je ugovorena primena nekog drugog kursa centralne banke (npr. prodajni), odnosno kursa poslovne banke, pri čemu prodavac utvrđuje osnovicu primenjujući ugovoreni kurs koji važi na dan nastanka poreske obaveze

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti.

Odredbama člana 16. tač. 1) i 2) Zakona propisano je, da poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji: promet dobara i usluga ili naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga.

Prema odredbi člana 17. stav 1. Zakona, poreska 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, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Prema odredbi člana 2. stav 1. tačka 24) Zakona o deviznom poslovanju ("Službeni glasnik RS", br. 62/2006 i 31/2011), valutna klauzula je ugovaranje vrednosti obaveze u devizama (valuta obaveze) u Republici s tim što se plaćanje i naplaćivanje po tim ugovorima vrši u dinarima (valuta isplate).

Plaćanje, naplaćivanje i prenos između rezidenata i između rezidenata i nerezidenata u Republici vrše se u dinarima (stav 2. Zakona o deviznom poslovanju).

Odredbom stava 3. istog člana Zakona o deviznom poslovanju propisano je, da je dozvoljeno ugovaranje u devizama u Republici s tim što se plaćanje i naplaćivanje po tim ugovorima vrši u dinarima.

Saglasno odredbi člana 44. stav 7. Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike ("Službeni glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008, 9/2009, 4/2010 i 3/2011 - u daljem

tekstu: Pravilnik), na računu 564 - Rashodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju se negativni efekti proistekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom klauzulom, dok se saglasno odredbi člana 54. stav 8. Pravilnika, na računu 664 - Prihodi po osnovu efekata valutne klauzule, iskazuju pozitivni efekti proistekli iz zaštite potraživanja, plasmana i obaveza valutnom klauzulom.

U skladu sa navedenim zakonskim i podzakonskim odredbama, kada obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga ugovori vrednost prometa dobara, odnosno usluga u stranoj valuti, a plaćanje te vrednosti vrši u domaćoj valuti, obračunavanje vrednosti u dinarima vrši se primenom srednjeg kursa centralne banke koji važi na dan nastanka poreske obaveze. Ako se kurs strane valute na dan nastanka poreske obaveze razlikuje od kursa strane valute na dan plaćanja, prihod koji se ostvari po tom osnovu ne dovodi do obaveze izmene poreske osnovice u smislu odredaba člana 21. Zakona, s obzirom da se tako ostvareni prihod, odnosno rashod smatra efektom po osnovu zaštite određenog potraživanja valutnom klauzulom. Takođe, prema našem mišljenju izmena poreske osnovice ne vrši se ni kada je ugovorena primena nekog drugog kursa centralne banke (npr. prodajni kurs), odnosno kursa poslovne banke, uz napomenu da u tom slučaju obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga utvrđuje osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV u domaćoj valuti primenjujući ugovoreni kurs koji važi na dan nastanka poreske obaveze.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-521/2012-04 od 17.7.2012. godine)

13. Na prenos dela imovine koji vrši obveznik PDV u postupku statusne promene odvajanja uz osnivanje, a koji čine i novoizgrađeni građevinski objekti koje je obveznik PDV izgradio u svojstvu investitora, PDV se ne obračunava i ne plaća pod propisanim uslovima, a kada sticalac prodaje istu nekretninu - vrši prvi prenos na koji obračunava PDV

1. Sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon o PDV) popisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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 o PDV, 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 3. tačka 7) Zakona o PDV, prometom dobara, u smislu ovog zakona, smatra se i prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata.

U skladu sa odredbama člana 2. Pravilnika o utvrđivanju novoizgrađenih građevinskih objekata i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata čiji je prvi prenos prava raspolaganja predmet oporezivanja PDV ("Službeni glasnik RS", broj 105/2004 - u daljem tekstu: Pravilnik o određivanju novoizgrađenih građevinskih objekata), novoizgrađenim građevinskim objektima, u smislu člana 4. stav 1. tačka 7) Zakona o PDV, smatraju se objekti u svim stepenima izgrađenosti koji kao takvi mogu biti predmet prenosa prava raspolaganja, a čija je izgradnja započeta od 1. januara 2005. godine.

Prema odredbi člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV, prometom dobara i usluga, u smislu ovog zakona, ne smatra se prenos 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.

Kod prenosa celokupne ili dela imovine iz stava 1. tačka 1) ovog člana smatra se da sticalac stupa na mesto prenosioca (član 6. stav 2. Zakona o PDV).

Odredbom člana 3. stav 1. tačka 1) Pravilnika o utvrđivanju prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, koji se ne smatra prometom dobara i usluga u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", broj 67/2005) propisano je, da se prometom dobara i usluga koji, u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV, ne podleže PDV, smatra prenos dela imovine kod statusne promene privrednog društva, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva.

U skladu sa navedenim zakonskim i podzakonskim odredbama, na prenos dela imovine koji vrši obveznik PDV u postupku statusne promene odvajanja uz osnivanje u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, a koji, između ostalog, čine i novoizgrađeni građevinski objekti koje je obveznik PDV izgradio u svojstvu investitora, PDV se ne obračunava i ne plaća pod sledećim uslovima: da je novoosnovano privredno društvo obveznik PDV, odnosno da tim prenosom postaje obveznik PDV, kao i da produžava da obavlja istu delatnost koju je obavljao prenosilac imovine. U ovom slučaju, a imajući u vidu da je prilikom prenosa dela imovine kod statusne promene odvajanje uz osnivanje obveznik PDV - sticalac imovine stupio na mesto obveznika PDV - prenosioca te imovine, kada obveznik PDV - sticalac imovine izvrši promet novoizgrađenih građevinskih objekata stečenih predmetnom statusnom promenom dužan je da za taj promet obračuna i plati PDV u skladu sa Zakonom o PDV, s obzirom da se radi o prvom prenosu prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima u smislu odredbe člana 4. stav 3. tačka 7) Zakona o PDV.

Pored toga napominjemo, obveznik PDV koji vrši prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenom građevinskom objektu sa odgovarajućim pravom na građevinskom zemljištu na kojem se predmetni građevinski objekat nalazi i zemljištu koje služi redovnoj upotrebi tog građevinskog objekta dužan je, da na ukupan iznos naknade za izvršeni promet (bez PDV) obračuna i plati PDV u skladu sa Zakonom o PDV, s obzirom da se u ovom slučaju prenos prava na građevinskom zemljištu smatra sporednim prometom u smislu odredbe člana 4. stav 6. Zakona o PDV.

2. Sa aspekta Zakona o porezu na dobit pravnih lica

Prema odredbi člana 27. Zakona o porezu na dobit pravnih lica ("Službeni glasnik RS", br. 25/2001, ... i 101/2011 - u daljem tekstu: Zakon), kapitalnim dobitkom smatra se prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu: nepokretnosti; prava industrijske svojine; udela u kapitalu pravnih lica i akcija i ostalih hartija od vrednosti (osim obveznica izdatih u skladu sa propisima kojima se uređuje izmirenje obaveze Republike po osnovu zajma za privredni razvoj, devizne štednje građana i dužničkih hartija od vrednosti čiji je izdavalac, u skladu sa zakonom, Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije); investicione jedinice otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda, u skladu sa zakonom kojim se uređuju investicioni fondovi. Kapitalni dobitak predstavlja razliku između prodajne cene imovine i njene nabavne cene, usklađene prema odredbama ovog zakona.

Za svrhu određivanja kapitalnog dobitka, u smislu ovog zakona, prodajnom cenom se smatra ugovorena cena, odnosno tržišna cena koju utvrđuje nadležni poreski organ, ako oceni da je ugovorena cena niža od tržišne (član 28. Zakona).

Saglasno članu 29. stav 1. Zakona, za svrhu određivanja kapitalnog dobitka, nabavna cena, u smislu ovog zakona, jeste cena po kojoj je obveznik stekao imovinu, umanjena po osnovu amortizacije utvrđene u skladu sa ovim zakonom, pri čemu se, saglasno stavu 2. člana 29. Zakona, nabavna cena iz stava 1. ovog člana koriguje na procenjenu, odnosno fer vrednost, utvrđenu u skladu sa MRS, odnosno MSFI i usvojenim računovodstvenim politikama, ukoliko je promena na fer vrednost iskazivana u celini kao prihod perioda u kome je vršena.

U slučaju statusne promene rezidentnih obveznika, izvršene u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, odlaže se nastanak poreske obaveze po osnovu kapitalnih dobitaka, pri čemu će poreska obaveza po osnovu kapitalnih dobitaka nastati u trenutku kada pravno lice koje je imovinu steklo statusnom promenom izvrši prodaju te imovine (član 31. st. 1. i 2. Zakona).

Prema tome, u trenutku kada obveznik (pravno lice osnovano putem statusne promene odvajanje uz osnivanje - "Ristić Cars" d.o.o. u konkretnom slučaju), izvrši prodaju imovine (nepokretnosti) koju je steklo statusnom promenom (a koja je bila u vlasništvu društva deljenika - koje mu je tu imovinu prenelo statusnom promenom), nastaje obaveza po osnovu kapitalnog dobitka, pri čemu se kapitalni dobitak obračunava kao razlika između prodajne cene imovine i njene nabavne cene koju je platilo pravno lice koje je tu imovinu statusnom promenom prenelo na drugo pravno lice, usklađene na način iz člana 29. ovog zakona od dana nabavke do dana prodaje.

Pravo na odlaganje plaćanja poreza na dobit pravnih lica za kapitalne dobitke stiže se ako je vlasnik pravnog lica koje je izvršilo prenos imovine prilikom statusne promene dobio naknadu u obliku akcija ili udela u pravnom licu na koje je prenos imovine izvršen, kao i eventualnu gotovinsku naknadu, čiji iznos ne prelazi 10% nominalne vrednosti dobijenih akcija, odnosno udela. Međutim, ako gotovinska naknada prelazi 10% nominalne vrednosti dobijenih akcija, odnosno udela, poreska obaveza po osnovu kapitalnog dobitka nastaje u momentu statusne promene, a kapitalni dobitak se obračunava kao razlika između cene po kojoj bi se imovina mogla prodati na tržištu i nabavne cene koju je platilo pravno lice koje je tu imovinu statusnom promenom prenelo na drugo pravno lice, usklađene na način iz člana 29. Zakona.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 430-03-226/2012-04 od 19.7.2012. godine)

14. Promet usluge posredovanja kod prometa dobara koja se iz inostranstva, isporučuju kupcima, ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV

Odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon) propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje 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.

Prema odredbama člana 12. st. 1. i 2. Zakona, mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluge obavlja svoju delatnost, a ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

Mesto prometa usluga posredovanja, osim usluga posredovanja iz stava 3. tačka 4) podtačka (11) ovog člana, određuje se prema mestu prometa dobara i usluga koji je predmet posredovanja (član 12. stav 4. Zakona).

Mesto prometa dobara, saglasno odredbi člana 11. stav 1. tačka 1) Zakona, je 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.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, kada obveznik PDV vrši promet usluge posredovanja kod prometa dobara koja se iz inostranstva, u konkretnom slučaju iz Mađarske, isporučuju kupcima na teritoriji Mađarske, u tom slučaju za predmetnu uslugu ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, imajući u vidu da se mesto prometa ove usluge određuje prema mestu prometa dobara koji je predmet posredovanja, a da mesto prometa dobara u slučaju kada se dobra koja se nalaze na teritoriji strane zemlje isporučuju kupcima na teritoriji te zemlje, nije Republika Srbija. Po osnovu predmetne usluge obveznik PDV - pružalac usluge ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-742/2011-04 od 20.7.2012. godine)

15. Obveznik PDV - proizvođač autobusa koji ostvaruje za promet istog subvenciju u skladu sa Uredbom, u osnovicu za obračunavanje PDV uračunava i iznos subvencije koju prima ili treba da primi po osnovu tog prometa, bez PDV (u novčanom iznosu subvencije sadržan je i iznos pripadajućeg PDV)

Prema odredbama člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005 i 61/2007 - u daljem tekstu: Zakon), predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje 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 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 uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, osnovicu za obračunavanje PDV za promet dobra - autobusa, koji vrši obveznik PDV - proizvođač autobusa, čini ukupan iznos naknade koju obveznik PDV - proizvođač autobusa prima ili treba da primi za ovaj promet, a u koju se uračunava i iznos subvencije koji obvezniku PDV - proizvođaču autobusa na ime predmetnog prometa prenosi Republika Srbija, bez PDV. Prema tome, u slučaju kada obveznik PDV - proizvođač autobusa ostvaruje za promet tog dobra subvenciju u skladu sa Uredbom o uslovima i načinu podsticanja proizvodnje, prodaje i sprovođenja subvencionisane kupovine autobusa proizvedenih u Republici Srbiji u 2012. godini ("Službeni glasnik RS", broj 2/2012 - u daljem tekstu: Uredba), u osnovicu za obračunavanje PDV za taj promet uračunava se i ukupan iznos subvencije koji obveznik PDV - proizvođač autobusa prima ili treba da primi po osnovu tog prometa, bez PDV, a što znači da je u novčanom iznosu subvencije sadržan i iznos pripadajućeg PDV. Za promet dobra - autobusa obveznik PDV izdaje račun u skladu sa odredbama člana 42. Zakona i odredbom člana 7. stav 1. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Službeni glasnik RS", br. 105/2004, 140/2004, 67/2005 i 4/2012), nezavisno od toga da li predmetni promet vrši obvezniku PDV - lizing kući ili drugom obvezniku PDV.

(Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-528/2012-04 od 20.7.2012. godine)