

*Др Хасиба Хрустић,  
виши саветник за порески систем  
Савезно министарство финансија, Београд*

## **Закон о порезу на додату вредност - обавезе пореских обвезника**

Законом о порезу на додату вредност (у даљем таксту: Закон)<sup>1)</sup> уведен је порез на додату вредност у свим фазама прометног циклуса и производње, и то модел потрошног типа, са принципом одредишта и методом пореског одбитка при утврђивању пореске обавезе. Извоз производа је ослобођен плаћања пореза на додату вредност, а увоз се опорезује и има исти третман као домаћи производи на домаћем тржишту.

Законом је прописан почетак примене од 1. јануара 2002. године. Изузетак су три прелазне и завршне одредбе које се примењују од дана ступања на снагу Закона, које се односе на радње које је неопходно спровести пре дана почетка примене овог закона, у циљу несметаног функционисања система пореза на додату вредност (подношење регистрационе пријаве у року од два месеца пре дана почетка примене Закона, попис издатих неплаћених фактура и унапред извршених плаћања на дан 31. децембра 2001. године, попис залиха производа по набавним ценама, утврђивање нових продајних цена, и др.). Примена Закона је одложена с обзиром да захтева одређене припреме у циљу несметаног функционисања пореза на додату вредност. Пре свега, неопходно је обезбеђење административно-техничких и економских услова, и усвајања закона и подзаконских аката који произилазе из Закона о порезу на додату вредност и заједно са овим законом чине неодвојиву системску целину:

---

1. "Сл. лист СРЈ", бр. 76/99, 4/00, 9/00, 69/00.

- Закон о акцизама;
- Закон о порезу на услуге осигурања;
- Закон о порезу на услуге приређивања игара на срећу;
- Закон о пословима јавних прихода;
- Закон о основама пореског система;
- Закон о расподели прихода од пореза на додату вредност, акциза, пореза на услуге приређивања игара на срећу и пореза на услуге осигурања;
  - подзаконски акти о ближем начину обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност, повраћају пореза на додату вредност страним физичким лицима, о облику и садржају обрасца за регистрациону пријаву пореског обвезника, фактуре и пореске пријаве.

Битне претпоставке за прелажење на систем пореза на додату вредност су едукација пореских обвезника, ефикасна пореска администрација и постојање јединственог информационог система у земљи.

Порески обвезници пореза на додату вредност су правна лица и предузетници који у оквиру обављања делатности самостално изврше промет производа, односно услуга или увоз производа. Делатност обухвата регистровану основну, споредне и помоћну делатност.

Порески обвезник је и било које лице које за свој рачун изврши увоз производа.

Предмет опорезивања пореза на додату вредност је: промет производа и услуга извршен уз накнаду; увоз производа; размена производа за други производ или услугу или услуге за услугу; расход производа (кало, растур, квар и лом); мањак производа, осим мањка који је настао дејством више силе; давање производа или пружање услуге без накнаде (поклон, уступање); коришћење производа или услуге за личну употребу пореског обвезника, његових запослених или трећих лица или за сврхе које су изван делатности пореског обвезника, укључујући и коришћење производа за репрезентацију и пропаганду; коришћење производа сопствене производње, предаја производа члановима, односно власницима друштва по завршетку поступка ликвидације; продаја производа у поступку ликвидације и стечаја; продаја производа у поступку принудне наплате.

Порез на додату вредност се не обрачунава и не плаћа на:

- а) улагање производа у правно лице или предузетника;
- б) промена облика организовања;
- в) пренос имовине правног лица или предузетника при спајању или подели;
- г) пренос имовине правног лица или предузетника или дела имовине на друго правно лице или предузетника.

При набавци производа или услуга пореским обвезницима ће бити обрачунат или наплаћен порез на додату вредност по прописаној пореској стопи. За тај износ обрачунатог пореза порески обвезници ће умањивати износ своје пореске обавезе на име извршеног промета производа или услуга. На тај начин, пореска обавеза се утврђује према методу пореског одбитка (одбитак "пореза на порез"). Износ по-

реза на додату вредност који је обрачунат при набавци производа или услуга или при увозу, укључујући опрему и непокретности, за који се умањује пореска обавеза представља порески одбитак.

Према члану 43. Закона, у оквиру одредби о посебним режимима опорезивања, предвиђен је изузетак у погледу одређивања лица која се сматрају пореским обвезницима. Овај изузетак се односи на лица-мале предузетнике и пољопривреднике, који су у оквиру обављања своје делатности извршили промет производа или услуга у последњих 12 месеци, односно у предходној календарској години, чија вредност без пореза на додату вредност није виша од 270000,00 нових динара. У том случају та лица нису порески обвезници и немају право на порески одбитак, а на рачунима, односно фактурама које испостављају купцима-пореским обвезницима не исказују порез на додату вредност. Мали предузетници и пољопривредници нису порески обвезници и имају третман крајњих потрошача.

Међутим, малим предузетницима и пољопривредницима који нису порески обвезници је дата могућност да се одреде за редован режим опорезивања порезом на додату вредност. Ако се мали предузетник или пољопривредник одреде за редован режим опорезивања, у наредних три године мора остати у редовном режиму независно од тога који износ промета годишње остварује. Након истека три године може поново уз захтев, да буде у редовном режиму уколико испуњава прописан услов о висини годишњег промета. Лица која су се одредила за редован режим опорезивања су дужна да испуњавају све обавезе у погледу плаћања пореза на додату вредност и то од првог дана године која следи годину у којој је поднесена регистрациона пријава.

Прва обавеза пореског обвезника се односи на регистрацију или подношење пријаве о обављању или започињању делатности (члан 46. тач. 1.).

У прелазним и завршним одредбама Закона прописана је обавеза подношења регистрационе пријаве за лица која постају порески обвезници по одредбама Закона у року од два месеца пре дана почетка примене Закона (члан 110). Ова обавеза је прописана из разлога што би пријављивање пореских обвезника од дана почетка примене Закона, односно у првом месецу примене отежало несметано функционисање пореза. Пријављивање пореских обвезника од дана почетка примене Закона би проузроковало застоје и техничке проблеме у погледу утврђивања пореске обавезе и пореског одбитка, поготово услед очекиваног пораста броја пореских обвезника пореза на додату вредност у односу на број према постојећем систему опорезивања.

Надлежни порески орган је дужан да пореском обвезнику изда решење о регистрацији у року од 15 дана од дана подношења регистрационе пријаве. Решење о регистрацији садржи следеће податке:

- 1) фирму, односно назив и седиште или стално пребивалиште пореског обвезника;
- 2) датум регистрације;
- 3) порески идентификациони број (у даљем тексту: ПИБ).

Порески обвезник добијени ПИБ уписује у сва документа у вези са порезом на додату вредност (фактура, пореска пријава, захтеви, жалбе, писмена обавештења), односно користи овај број у евидентирању свих пословних промена везаних за набавку и продају, као и у кореспонденцији са пореским органима.

Пријављивањем или регистрацијом пореског обвезника код надлежног пореског органа на чијој територији се налази седиште управе (правно лице), односно пребивалиште (физичко лице-предузетник), се у ствари врши поступак идентификације пореског обвезника за потребе администрирања пореза на додату вредност. ПИБ служи за идентификацију обвезника и својим садржајем опслужује компјутерску апликацију. Посебан значај ПИБ има у обављању послова контроле од стране пореског органа, нарочито у контроли остваривања права на порески одбитак преко трага фактура. Преко ПИБ се врши контрола утврђивања пореске обавезе, откривање грешки у износима и селективна унакрсна провера фактура између појединих пореских обвезника, откривање неприспелих или неблаговремено приспелих пореских пријава и/или уплата пореске обавезе, итд.

Порески обвезник има право да у сваком обрачунском периоду умањи своју пореску обавезу за износ одбитка само ако је поднео регистрациону пријаву. Дакле, право на порески одбитак порески обвезници могу користити тек по подношењу регистрационе пријаве, било да се ради о започињању или настављању обављања промета производа или услуга на који се плаћа порез на додату вредност, од дана почетка примене Закона. Основна претпоставка уз коју се веже право на порески одбитак је постојање својства пореског обвезника.

Право на порески одбитак немају ни мали предузетници и пољопривредници који се у складу са одредбом члана 43. Закона не сматрају пореским обвезницима ако се нису регистровали, односно определили за редован режим опорезивања.

У прелазним и завршним одредбама Закона предвиђене су, осим обавезе подношење регистрационе пријаве, и друге обавезе које се односе на радње које је неопходно спровести пре дана почетка примене овог закона у циљу несметаног функционисања система пореза на додату вредност (попис залиха и утврђивање нових продајних цена и др.).

Порески обвезници који обављају промет производа или услуга дужни су да:

- на дан 31. децембра године која предходи години почетка примене Закона изврше попис издатих неплаћених фактура и унапред извршених плаћања у којима је обрачунат порез на промет производа, односно порез на промет услуга и да пописне листе поднесу надлежном пореском органу до 10. јануара године почетка примене Закона;
- на дан 31. децембра године која предходи години почетка примене Закона изврше и попис залиха производа по набавним ценама;
- на дан 31. децембра године која предходи години почетка примене Закона изврше попис залиха производа у малопродаји који се воде по продајним ценама са урачунатим порезом на промет производа. Порез на промет производа садржан у залихама производа, обвезници су дужни да искључе (сторнирају) и да утврде про-

дајне цене, тако што ће на продајне цене без пореза на промет производа обрачунати порез на додату вредност у складу са одредбама Закона;

- пописне листе залиха и утврђених продајних цена поднесу надлежном пореском органу до 10. јануара године почетка примене Закона ако при утврђивању продајних цена са обрачунатим порезом на додату вредност дође до повећања малопродајних цена;

- на дан 31. децембра године која предходи години почетка примене Закона изврше обрачун накнаде и издају фактуру или други документ о до тада извршеном промету производа или услуга, попис издатих неплаћених фактура или других докумената и унапред извршених плаћања у којима је обрачунат порез на промет производа, односно порез на промет услуга и да пописне листе поднесу надлежном пореском органу до 10. јануара године почетка примене Закона, у случају када обављају континуирани промет који је започет и уговорен пре дана почетка примене Закона.

Дакле, сви порески обвезници (произвођачи, велепродаја, малопродаја) морају да изврше попис залиха производа по набавним ценама на дан 31. децембра године која предходи години почетка примене Закона.

Затим, од изузетног значаја је истаћи важност правилног утврђивања пореске основице на коју се примењује прописана пореска стопа приликом формирања продајне цене од стране пореских обвезника, било да је у питању производ или услуга. Главна тешкоћа при примени пореза на додату вредност у неким земљама је било повећање цена производа услед погрешног обрачуна пореза од стране пореских обвезника у међуфазама. Уколико износ пореске основице садржи у себи износ пореза на додату вредност, цене се повећавају и на тај начин долази до дуплог опорезивања, односно кумулативног обрачуна пореза применом метода "пореза на порез".

Пореску основицу пореза на додату вредност представља износ накнаде за извршен промет производа, односно услуга, укључујући субвенције и све трошкове (провизија, трошкови амбалаже, превоза и осигурања), акцизе, царине и друге дажбине, осим пореза на додату вредност. Накнада је износ који је порески обвезник обрачунао или наплатио купцу производа, односно кориснику услуге или трећем лицу за извршен промет производа, односно услуге. Накнада може бити новчана или у виду испоруке производа или противуслуге.

Пореска основица на увоз производа је вредност увезеног производа утврђена по царинским прописима, увећана за износ:

- 1) царине и других увозних дажбина;
- 2) акциза и других дажбина на потрошњу, осим пореза на додату вредност;
- 3) посредних трошкова (провизија, трошкови истовара, претовара, утовара, паковања, превоза, посредовања, осигурања и слични трошкови), који су настали до првог места одредишта у Југославији.

Применом Закона о порезу на додату вредност цене одређених производа и услуга ће се повећати или смањити у сагласности са повећањем или смањењем по-

реских стопа у односу на стопе из постојећег система опорезивања. Међутим, применом Закона не би требало да дође до повећања општег нивоа цена с обзиром да је висина пореских стопа снижена у односу на стопе из постојећег система опорезивања и да је ниво стопа одређен тако да се не планира остварење већег износа пореских прихода од износа који се остварује применом постојећег система опорезивања промета производа и услуга.

Следеће обавезе пореског обвезника су да:

- 1) изда фактуру за извршен промет производа, односно услуга;
- 3) води пореску евиденцију;
- 4) подноси пореске пријаве, утврђује и плаћа пореску обавезу.

Фактура се издаје најкасније у року од пет дана од дана:

- извршеног промета производа, односно услуга;
- пријема накнаде за још неизвршен промет производа, односно услуга;
- накнадне измене пореске основице;
- делимично извршеног промета производа, односно услуга или пријема накнаде само за део извршеног промета пре него што је промет извршен у потпуности. Порески обвезник је дужан да изда одвојене фактуре за сваки делимично извршен промет, а фактура мора да садржи и напомену о примљеној накнади;
- извршене размене једног производа за други или услуге за услугу или производа за услугу. Сваки учесник у размени је дужан да изда фактуру.

Порески обвезник који врши промет производа или услуга у малопродаји дужан је да, уместо фактуре, купцу који није порески обвезник изда рачун или исечак траке из регистар-касе, односно парагон блок или други сличан документ на коме се евидентира извршен промет, без обзира на то да ли је купац то посебно захтевао или не (члан 52. Закона). Тај документ садржи број и датум издавања документа, фирму, односно назив и седиште или стално пребивалиште и ПИБ пореског обвезника-издаваоца, цену производа или услуге, исказану са порезом на дату вредност и примењену стопу пореза или напомену о пореском ослобођењу и законском основу.

Обавеза издавања одговарајућег документа у малопродаји не односи се на колпортере и продавце дневне и повремене штампе у киосцима, као ни на продавце на пијацама и другим отвореним просторима.

Порески обвезник утврђује пореску обавезу на основу издатих фактура, рачуна или унапред уплаћених накнада, укључујући и промет из члана 4. и 7. Закона (мањак, расход, поклон, коришћење производа или услуга за личне потребе, и др.). Ако нису издате фактуре или рачуни а извршена је услуга или испорука производа, пореска обавеза је настала а на вредност тих услуга или производа се обрачунава порез као да су издате фактуре, односно рачуни.

У обрачун пореске обавезе се укључују и износи унапред извршених плаћања, као и фактуре и рачуни за неизвршене услуге или испоруку производа. У том случају, накнадно извршене услуге или испорука производа за које су предходно издате фактуре или рачуни или за које је извршено плаћање унапред, а које су већ ук-

ључене у обрачун пореске обавезе у једном обрачунском периоду не утичу на обрачун пореске обавезе у наредном обрачунском периоду, осим ако је дошло до промене пореске основице.

Порески обвезник је дужан да, на основу веродостојне документације, уредно и ажурно води пореску евиденицију о промету производа и услуга на начин који омогућаје утврђивање и контролу пореске обавезе у сваком обрачунском периоду, а нарочито о:

- 1) укупној вредности извршеног промета производа односно услуга и по прописаним стопама пореза на додату вредност;
- 2) укупној вредности извршеног промета производа, односно услуга по прописаним стопама, без пореза на додату вредност;
- 3) износу обрачунатог пореза на додату вредност за извршен промет производа односно услуга по прописаним стопама пореза на додату вредност;
- 4) вредности извршеног промета производа односно услуга за који је прописано ослобођење од пореза на додату вредност са правом на порески одбитак;
- 5) вредности извршеног промета производа односно услуга за који је прописано ослобођење од пореза на додату вредност без права на порески одбитак;
- 6) укупној вредности набављених производа, односно услуга са обрачунатим порезом на додату вредност по прописаним стопама;
- 7) вредности набављених производа, односно услуга без пореза на додату вредност;
- 8) обрачунатом порезу на додату вредност по фактурама и другој документацији за набављене производе и услуге или за увоз производа (износ одбитка);
- 9) процентном учешћу сразмерног одбитка;
- 10) износу пореске обавезе, обавези плаћања и плаћеном порезу на додату вредност;
- 11) потраживањима за повраћај пореза на додату вредност, наплати повраћаја, односно преносу у наредни обрачунски период.

Пореска евиденција обухвата и евиденцију о:

- расходу и мањку производа;
- давању производа без накнаде;
- коришћењу производа за личну употребу пореског обвезника, његових запослених или трећих лица или за сврхе које су изван делатности пореског обвезника, укључујући и коришћење производа за репрезентацију и пропаганду;
- коришћењу производа сопствене производње;
- употреби производа који су део пословних средстава пореског обвезника за сврхе које су изван његове делатности или за личне потребе пореског обвезника, његових запослених или трећих лица;
- промету услуга које порески обвезник изврши без накнаде за своје личне потребе или за потребе својих запослених или трећих лица.

За обезбеђење података о примљеним и издатим фактурама или другим документима, порески обвезник води књигу издатих и књигу примљених фактура и

других докумената са евиденцијом о укупној вредности набавке и промета производа и услуга, са и без пореза на додату вредност, и износу обрачунаог пореза по свакој појединачној фаktури или другом документу. Порески обвезник утврђује пореску обавезу на основу података из пореске евиденције.

У току календарске године привремени обрачунски период је месец до истека године када се врши коначно утврђивање пореске обавезе. Порески обвезник је дужан да за сваки месец, као привремени обрачунски период, и по истеку године као коначног обрачунског периода, поднесе пореску пријаву и плати пореску обавезу. Пореску обавезу чини износ позитивне разлике између износа пореског дуга на име извршеног промета производа или услуга на који се плаћа порез на додату вредност и износа пореског одбитка.

Дакле, пореска обавеза се обрачунава периодично, у виду месечних аконтација, и коначно, по истеку календарске године (члан 56. Закона). За месечни обрачунски период се подноси пореска пријаву и плаћа пореска обавеза у року од 15 дана од дана истека месеца за који се подноси. Годишња пореска пријаву се подноси до 28. фебруара године која следи годину за коју се утврђује пореска обавеза.

У сваком обрачунском периоду порески обвезник утврђује пореску обавезу тако што је умањује за износ пореског одбитка, и то:

- ако поседује фаktуру, односно царинску декларацију или други одговарајући документ на коме је исказан износ пореза на додату вредност;
- само за обрачунски период на који се временски односе набавне фаktуре, односно други одговарајући документи;
- ако је набавка производа или услуга на коју је обрачунат порез извршена од пријављеног пореског обвезника;
- ако је набављене производе или услуге са обрачунатим порезом употребио или ће употребити за обављање промета на који се плаћа порез на додату вредност.
- који терети набавку производа и услуга, односно увоз производа које је употребио да би извршио промет производа, односно услуга који су ослобођени плаћања пореза на додату са правом на порески одбитак (извоз производа) или услуга у иностранству, ако тај промет по одредбама Закона подлеже праву на одбитак у случају да је извршен на територији Југославије.

У систему пореза на додату вредност посебно се истиче начело документованости у томе да износ пореза на додату вредност буде исказан на фаktури, царинској декларацији или сличном документу који обвезник мора поседовати да би остварио право на порески одбитак. Пореска обавеза за дати обрачунски период може бити умањива само за износ пореског одбитка који се према документацији о набавци производа или услуга или увозу производа а урачунатим порезом односи на тај исти обрачунски период.

За порески одбитак није битно да ли је фаktура плаћена добављачу. Обрачунати порез на додату вредност при набавци производа и услуга се признаје као порески одбитак одмах, у истом обрачунском периоду, јер је у истом том периоду тај

износ пореског одбитка пореска обавеза пореског обвезника - добављача. Право на порески одбитак се практично реализује кад износ одбитка код једног пореског обвезника постане пореска обавеза за другог. Износ пореског одбитка једног пореског обвезника се у истом обрачунском периоду поклапа са пореском обавезом другог пореског обвезника. Зато се порески одбитак одобрава само ако је набавка производа и услуга са урачунатим износом пореза извршена од пријављеног пореског обвезника. У систему пореза на додату вредност опорезује се сваки промет, а право на порески одбитак имају само пријављени порески обвезници.

Порески обвезник који врши промет производа, односно услуга који је ослобођен од плаћања пореза на додату вредност са правом на порески одбитак има право на повраћај пореза на додату вредност, који терети његову набавку производа или услуга или увоз производа. Према томе, порески обвезник који обавља промет производа и услуга наведених у члану 32. Закона, који је ослобођен плаћања пореза, има право на порески одбитак (извоз производа, изузев производа намењених за опремање и снабдевање горивом, храном и пићем чартер авиона, јахти и других превозних средстава за приватну употребу; обављање услуга које се односе на транспорт или слање производа у иностранство, укључујући и споредне услуге, као и производе у провозу; и др.).

Порески обвезник нема право на одбитак пореза на додату вредност који терети набавку:

1) производа, односно услуга и увоз производа које је употребио да би извршио промет производа или услуга за које је прописано ослобођење од плаћања пореза на додату вредност без права на порески одбитак (члан 33. Закона);

2) опреме и пољопривредне механизације, уређаја, делова и резервних делова пољопривредне механизације који су опорезовани по стопи од 3% ако их отуђи у периоду од пет година од истека обрачунског периода у којем је извршена набавка. Ако обвезник отуђи опрему и пољопривредну механизацију, уређаје, делове и резервне делове пољопривредне механизације у оквиру прописаног периода, дужан је да плати порез на додату вредност коју је искористио као одбитак, односно за умањење пореске обавезе у обрачунском периоду у којем је извршена њихова набавка;

3) новоизграђеног грађевинског објекта, односно грађевинског објекта у изградњи, односно грађевинског материјала и грађевинских услуга за изградњу тог објекта који су опорезовани по стопи од 3% ако га отуђи у периоду од десет година од истека обрачунског периода у којем је извршена набавка. Ако обвезник отуђи новоизграђени грађевински објекат, односно грађевински објекат у изградњи у оквиру прописаног периода, дужан је да плати порез на додату вредност који је искористио као одбитак, односно за умањење пореске обавезе у обрачунском периоду у којем је извршена њихова набавка;

4) јахти и чамаца за спорт и разоноду, приватних авиона, путничких аутомобила и мотоцикла и њихових резервних делова, као и услуга које су уско повезане са тим, осим набавке пловних објеката или возила који се користе за обављање де-

латности даље продаје или возила са уграђеним дуплим командама за обуку возача и набавке посебно означених пловних објеката или возила који се користе за обављање делатности изнајмљивања и давања у закуп.

Уколико је при утврђивању пореске обавезе у једном обрачунском периоду износ пореског одбитка већи од износа пореске обавезе на име извршеног промета, порески обвезник има право на повраћај износа установљене разлике или се може определити да му се износ повраћаја пребаци као аконтација пореске обавезе у следећи обрачунски период. Ако је износ пореске обавезе виши од износа пореског одбитка у датом обрачунском периоду, порески обвезник је дужан да плати износ те разлике.

На крају, неопходно је додати да је Законом предвиђена и обавеза пореског обвезника да надлежном органу за послове јавних прихода омогући несметано вршење контроле утврђивања и плаћања пореске обавезе (члан 66).