

Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-503/2018-04 od 15.10.2018. god.

Kada obveznik PDV – zakupodavac izvrši promet usluge davanja u zakup poslovnog prostora obvezniku PDV – zakupcu, dužan je da za taj promet obračuna PDV po poreskoj stopi od 20% i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Službeni 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, u daljem tekstu: Zakon). Osnovicu za obračunavanje PDV čini ukupan iznos naknade koju obveznik PDV – zakupodavac prima ili treba da primi za promet ove usluge, uključujući i sve sporedne troškove koje zaračunava zakupcu (npr. troškovi električne energije, vode, telefonskih usluga i sl.), u koju nije uključen PDV. Za predmetni promet usluge obveznik PDV – zakupodavac izdaje račun koji naročito sadrži sledeće podatke: naziv, adresu i PIB obveznika PDV – izdavaoca računa, mesto i datum izdavanja i redni broj računa, naziv, adresu i PIB obveznika – primaoca računa, vrstu i obim usluga, datum prometa usluga, iznos osnovice, poreskoj stopi koja se primenjuje i iznos PDV koji je obračunat na osnovicu. Na osnovu tako izdatog računa obveznik PDV – zakupac ima pravo da PDV obračunat i iskazan u računu obveznika PDV – zakupodavca odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje ostalih uslova propisanih Zakonom.

Ako posle izvršenog prometa usluge davanja u zakup poslovnog prostora, obveznik PDV – zakupodavac naknadno zaračuna obvezniku PDV – zakupcu iznos sporednih troškova (troškovi električne energije, vode, telefonskih usluga i sl.), reč je o povećanju osnovice za promet usluge davanja u zakup poslovnog prostora, što znači da je obveznik PDV – zakupodavac dužan da obračuna PDV na ukupan iznos troškova koji zaračunava obvezniku PDV – zakupcu, bez PDV, kao i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. U ovom slučaju, obveznik PDV – zakupodavac izdaje dokument o povećanju osnovice (tzv. knjižno zaduženje) koji sadrži podatke propisane odredbama člana 15. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci („Službeni glasnik RS“, br. 123/12, 86/15 i 52/18, u daljem tekstu: Pravilnik o računima). Naime, prema navedenom članu Pravilnika o računima, u ovom slučaju dokument o povećanju osnovice naročito sadrži podatke o: nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta, mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta, nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta, iznosu za koji je povećana osnovica za obračunavanje PDV, poreskoj stopi i iznosu za koji je povećan iznos obračunatog PDV, kao i broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet usluga. Na osnovu tako izdatog dokumenta, obveznik PDV zakupac ima pravo da PDV obračunat i iskazan u tom dokumentu odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje ostalih propisanih uslova. Međutim, ako dokument koji izdaje obveznik PDV – zakupodavac u cilju zaračunavanja sporednih troškova ne sadrži navedene podatke, u tom slučaju nisu ispunjeni uslovi za odbitak prethodnog poreza.

Saglasno odredbama člana 3. Zakona, 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 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 17. stav 1. Zakona propisano je da 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.

Odredbom stava 3. istog člana Zakona propisano je da se u osnovicu 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.

Prema odredbi člana 21. stav 1. Zakona, 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.

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

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 oslobodjenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza daje 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.

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.

Ministar bliže uređuje u kojim slučajevima nema obaveze izdavanja računa ili mogu da se izostave pojedini podaci u računu, odnosno da se predvide dodatna pojednostavljena u vezi sa izdavanjem računa (član 45. Zakona).

Saglasno članu 6. stav 1. Pravilnika o računima, obveznik PDV koji vrši oporezivi promet dobara i usluga za koji je poreski dužnik u skladu sa Zakonom, izdaje račun u kojem ne iskazuje podatke:

- 1) iz člana 42. stav 4. tač. 9) i 10) Zakona — ako za taj promet ne primenjuje sistem naplate;
- 2) iz člana 42. stav 4. tačka 9) Zakona – ako za taj promet primenjuje sistem naplate.

Prema odredbi člana 15. stav 1. Pravilnika o računima, 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.

Odredbom stava 2. istog člana Pravilnika o računima propisano je da 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.