

УСПОСТАВЉАЊЕ ОДРЖИВЕ СТАБИЛНОСТИ ЈАВНИХ ФИНАНСИЈА СРБИЈЕ – ОД СМАЊЕЊА ПЛАТА И ПЕНЗИЈА ДО СМАЊЕЊА УТАЈЕ ПДВ-а

Драгана Петровић и Саво Радоњић
Висока пословна школа струковних студија, Чачак
Драгосав Лацковић
Министарство одбране Републике Србије, Управа за кадрове

Крајем октобра 2014. године Скупштина Србије усвојила је ребаланс буџета за 2014. годину, са пратећим законима, којима је предвиђено смањење пензија и плата за све запослене у јавном сектору. Међутим, одржива финансијска стабилност се не може успоставити ако би се примениле само краткорочне мере смањења плата и пензија. У годинама које долазе, буџетски дефицит ће се, сасвим сигурно, увећавати, уколико изостану остале мере штедње, као и мере за повећање буџетских прихода, на бази пораста производње и предузимања радикалних мера за свођење сиве економије у размере које се могу сматрати економски допустивим.

Уколико држава покаже неспремност да на организован, законом заснован начин смањи утаје пореза у готово свим делатностима, излаз за покриће буџетског дефицита ће се, и у будућности, морати тражити у даљем смањењу плата и пензија, без обзира на последице које ове мере носе, по стабилност и безбедност земље.

Уместо настојања да, по сваку цену, задрже приходе који припадају држави а не њима, привредни субјекти морају се усмерити на повећање ефикасности пословања, у условима легалног остваривања производно-прометног процеса. Преласком из сиве у послове легалне економије, они ће вишеструко компензирати новчане износе, дотле присвајане кроз поткрадање државе. Такав образовни циљ има и овај чланак, усредсређен на ПДВ као најзначајнији порески облик, с обзиром на његово доминантно учешће у приходима буџета Р. Србије (од близу 50%). Боља наплата пореза не може се остварити без провођења ригорозних санкција и планске контроле обрачуна и плаћања пореских и других изворних прихода државе, од стране високо моралних, некорумпираних лица, врхунских познавалаца системских решења којима се регулишу пореске обавезе.

Кључне речи: *буџет, плате, пензије, евазија, сива економија, порез на додату вредност, ПДВ, порески дужници*

Увод

Држава има широку и незаменљиву улогу у остваривању својих уставом утврђених функција. Ефикасност државе потврђује се, пре свега, способношћу креирања економског амбијента, конзистентног и довољно подстицајног за динамизирање производње. Упоредна истраживања већег броја земаља показала су да се разлике у степену развијености не могу објаснити искључиво разликама у расположивости природног богатства. Привредни развој у знатној мери зависи од делотворности привредног система који изграђује држава. Економски успешне државе разликују се од економски неуспешних по томе што су прве успеле да изграде економски амбијент довољно подстицајан за инвестициона улагања, као кључне претпоставке пораста производње и успостављања макроекономске стабилности. И не само то. Новчана средства неопходна за финансирање јавних функција економски успешне државе обезбеђују из реалних извора, односно из производње. Недостајућа новчана средства, свака земља, па и наша земља, обезбеђује из дефицитног финансирања буџета, продајом хартија од вредности, путем кредита итд.

Крајем октобра 2014. године Скупштина Србије је, на предлог Владе Србије, полазећи од стања јавних финансија, усвојила ребаланс буџета за 2014. годину. Осим ребаланса, усвојени су и пратећи закони, којима је предвиђено смањење плата за све запослене у јавном сектору, укључујући директне и индиректне кориснике буџетских средстава и јавних предузећа, као и пензија већих од 25.000 динара, почев од 1. новембра 2014. године. Смањења се примењују на веома једноставан начин, са сигурношћу остваривања очекиваних буџетских уштеда, због чега се држава одлучује за увођење, првенствено, ових мера. Смањење буџетског дефицита може се извршити не само смањењем расхода, већ и повећањем прихода. Приликом израде оригиналног буџета, процена је била да ће у 2014. години бити остварен раст бруто домаћег производа (БДП) од 1%. Ребаланс буџета је заснован на процени да ће Србија у тој години имати пад БДП од 1%, пре свега због смањења производње струје и угља, узрокованог поплавама.

Мере смањења плата и пензија орочене су до краја 2017. године, у очекивању да ће се дотле, уз примену осталих мера, успоставити одржива стабилност јавних финансија. Имамо у виду и да се од смањења плата и пензија очекују уштеде у буџету од око 400 милиона евра у наредне три године, или око 133 милиона евра на годишњем нивоу. Међутим, процењује се да због сиве економије држава годишње изгуби око три милијарде евра годишње. С обзиром на то, финансијски опоравак не може се остварити искључиво смањењем плата и пензија. Уколико се не примене и друге мере, одржива фискална стабилност земље се неће успоставити, због чега мере смањења плата и пензија могу постати трајније мере буџетских уштеда. С друге стране, свака даља ерозија плата и пензија у будућности водила би даљем погоршању већ угроженог животног стандарда грађана, са свим последицама по стабилност и безбедност земље. Зато, смањење плата и пензија може имати карактер помоћних, краткорочних мера, примењених ради ургентног решавања буџетске кризе. Значајније од ових јесу мере које треба да доведу до успостављања дугорочне стабилности јавних финансија. У годинама које долазе буџетски дефицит ће се, сасвим сигурно, увећавати, уколико изостане примена:

– осталих мера штедње (кроз смањење броја запослених у јавном сектору, решавање проблема у јавним предузећима и предузећима у реструктурирању) и

– мера за повећање прихода буџета, на бази пораста производње и сузбијања праксе сиве економије. Смањење сиве економије не може се остварити без унапређења фискалног система и организације рада Пореске управе. Боља наплата пореза се не може остварити без провођења ригорозних санкција према свим учесницима сиве економије, без изузетка. Неопходно је поштравање санкција и планска контрола обрачуна и плаћања пореских и других изворних прихода државе. Контрола мора бити вођена као планска и континуирана, а не кампањска активност, реализована од стране високо моралних, некорумпираних лица, врхунских познавалаца системских решења којима се регулишу пореске обавезе. Уколико држава покаже неспремност да на организован, законом заснован начин смањи утаје пореза у готово свим делатностима, излаз за покриће буџетског дефицит ће се, и у будућности, морати тражити у даљем смањењу плата и пензија, без обзира на последице које ове мере собом носе. И обрнуто. Компензацију уштеда на бази смањења плата и пензија држава може остварити повећањем прихода буџета, на бази смањења утаје пореза. Потреба за применом непопуларне мере смањења плата и зарада може се избећи управо са повећањем ефикасности државе у сузбијању сиве економије и, шире посматрано, пореске евазије.

Пореска евазија

Пореска евазија (избегавање пореза) настаје као резултат отпора пореског обвезника према обавези плаћања пореза у било којем виду (ПДВ-а, пореза на доходак грађана, пореза на добит предузећа, пореза на имовину) и других дажбина (царине, акциза и социјалних доприноса). Реализује се применом различитих мера пореског обвезника, предузетних ради умањења или потпуног избегавања пореске обавезе (израз евазија потиче од латинског глагола *evader*, у значењу измаћи, бежати, избећи и сл.). Евазија се разликује од преваљивања пореза, јер код евазије не долази до плаћања пореза. Евазија пореза остварује се на два начина:

1. као *законита евазија* – ако порески обвезник предузима мере и радње да смањи пореску обавезу, не повређујући при томе законске прописе. Спроводи се коришћењем тзв. рупа у закону и променом места боравка (регистровањем предузећа на територији друге земље), места обављања делатности или врсте делатности, када се поштовање пореских норми не доводи у питање. Борба против законите евазије се због тога може водити поправљањем системских решења и мерама унилатералног карактера (закључивањем уговора о избегавању двоструког опорезивања).

2. као *незаконита евазија* – ако обвезник избегава плаћање пореза на начин да не поштује законске прописе. Незаконита пореска евазија може се поделити на два посебна облика:

а) евазију (дефраудацију) пореза. О утаји пореза говоримо ако порески обвезник уопште не пријави или пријави умањену пореску обавезу. Пореска утаја се готово по правилу односи на утају директних пореза, као што су порез на доходак, порез на имовину и разне врсте доприноса;

б) кријумчарење (шверц, контрабанда). Овај облик утаје пореза односи се на избегавање плаћања индиректних пореза: пореза на додату вредност и царина. Избегавање пореза остварује се кријумчарењем робе из увоза (нелегалним увозом) и кријумчарењем робе на домаћем тржишту (продајом робе „на црно“).

Законита, као и незаконита пореска евазија, једнако су неприхватљиве због сличности последица које доносе. У оба случаја, избегавање плаћања пореза представља кривично дело. *Пореска евазија у облику незаконите утаје пореза, представља битну одредницу сиве (нелегалне) економије*¹. Односно, евазија је шири појам од појма сива економија. Поред сиве економије, евазија пореза обухвата и закониту утају пореза.

Сива економија

Сива економија, као незаконита пореска евазија, представља феномен са којим се суочавају привреде готово свих земаља света. То је свака перфидно скривена активност привредних субјеката, противна позитивним законским прописима, предузета ради избегавања (утаје) пореза, доприноса, царина и других дажбина. Кључни услов и доказ функционисања сиве (нелегалне) економије јесте постојање незаконите утаје пореза. Амбијент за ширење сиве економије повољнији је у земљама у транзицији и макроекономски нестабилним економијама. У привредама са опадајућим и негативним стопама раста бруто домаћег производа, предузетници и привредна друштва настоје да смањење укупног прихода надокнаде учешћем у сивој економији.

Бројни су узроци, односно разлози због којих се предузетници и привредна друштва опредељују за нелегално пословање и промет, као што су:

- фискални узроци, садржани у високим фискалним оптерећењима рада на нижим нивоима зарада;

- поремећени економски услови пословања: рат, прилив избеглица, санкције међународне заједнице, пад производње и запослености, што је био повољан амбијент за рад на црно. Обављање активности противно позитивнијим прописима, које је дуго година постојало и због дезорганизованости друштва, истовремено је било толерисано од државе, због бојазни од додатног урушавања производње и пораста незапослености;

- смањена куповна моћ, која је узроковала пад продаје на домаћем тржишту, што се у условима дугогодишње економске изолације наше земље није могло компензирати извозом робе. У погоршаним условима продаје, предузетници и привредна друштва све више увиђају да профитабилно пословање могу остварити само учешћем у сивој економији;

- институционални амбијент у којем се реализује порески систем, са компликованом и скупом пореском процедуром. Постојао је широк простор за изигравање бројних и сложених нормативних решења, због чега је и систем контроле био тром и умногоме неефикасан;

- низак ниво пореског морала и висок ниво корупције.

¹ Иако се у овом раду сива економија своди на незакониту пореску евазију, она се потврђује и постојањем других, законом забрањених активности, као што је продаја украдене робе, трговина људима, дрогом, нелегална продаја оружја, проституција и сл.

Сива економија у нашој земљи јавља се у разним активностима привредних субјеката, првенствено у:

- нелегалном увозу робе. На тој основи, привредни субјекти избегавају плаћање царине, ПДВ и других увозних дажбина. Ништа није боља ситуација ни са робом коју домаћа предузећа продају на унутрашњем тржишту. Велике количине робе реализују се у каналима сиве економије, чиме се избегава плаћање ПДВ-а или је опорезован само незнатан део робе. Додављачи испоручују робу без испостављања фактуре, без које остаје непрокњижена у књиговодству купца, да би је он затим илегално продао, такође без испостављања фактуре и извршења пореске обавезе;

- непријављивању радне снаге, односно „раду на црно”. Око 30% предузећа и предузетника имају неформално запослене, са којима нису закључени никакви уговори о раду или имају закључене уговоре, али им се зараде једним делом исплаћују у готовини. Избегавање плаћања пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада запослених радника, попримало је масовне размере;

- нерегистровано обављању трговинских, занатских, грађевинских, саобраћајних и других услуга;

- нерегистрованом промету робе и услуга, у скоро свим делатностима. У питању је продаја робе без издавања рачуна, практиковано у бројним хотелима, ресторанима, кафићима, пекарама, занатским радњама и др.

Готово трећина привредних токова у нашој земљи реализује се у сфери сиве економије. Због нелегалног пословања у производњи и промету, највећи губитник је држава, односно сви корисници буџетских средстава, јер се последице ове појаве огледају у закидању припадајућих државних прихода. Губитници су и сви грађани, јер они најпотпуније осећају последице финансијске угрожености здравства, образовања и задовољења других јавних потреба. Сива економија представља снажну препреку развоја и изградње тржишне економије, као кључне претпоставке остваривања динамичног привредног раста и успостављања одрживе макроекономске стабилности.

Због смањења буџетских прихода држава је морала да посегне за непопуларним, али изнуђеним, у садашњем тренутку неизоставним мерама: повећању ПДВ-а (са 18, на 20%) и смањењу пензија и плата у јавном сектору. Преглед мера неће се на томе завршити, уколико се не предузму радикалне мере за свођење сиве економије у размере које се могу сматрати економски допустивим, јер ниједној земљи у свету није пошло за руком да у потпуности искорени ову појаву. Од успешности сузбијања сиве економије у Србији зависи поверење грађана у државу и њене органе, као и међународни кредитбилитет наше земље. Засигурно, највећу одговорност за размере досадашње сиве економије и за њено свођење на ниво сиве економије развијених земаља има држава. Компликован порески систем, са бројним казним одредбама за различите случајеве утаје пореза, а посебно његова неусклађеност са стањем на тржишту и стањем пореског морала треба поједноставити и прилагодити реалним условима. Уместо казних мера, неопходно је увести одређене мере стимулације (награђивања) обвезника који редовно и потпуно измирују пореске обавезе: од умањења пореза и ослобађања од обавезе плаћања неких парафискалних намета, до прописивања разних врста увозних олакшица. Мора се обезбедити свеобухватна, не-селективна и континуирана пореска контрола целокупног производно-прометног процеса, уз примену ригорозних санкција против свих учесника сиве економије.

Међутим, борба за сузбијање сиве економије не може се добити искључиво поштравањем казнене политике судова против свих учесника у куповини производа ван легалних токова. Потребно је унапредити свест о стварном обиму и последицама утаје пореских и других обавеза. У економски најразвијенијим земљама, попут скандинавских земаља, САД, Немачке, Швајцарске и Јапана, порески морал је висок, док је веома мали у најмање развијеним земљама. Због тога пореска евазија доноси најмање буџетске губитке најразвијенијим земљама (од 5 до 10%), док је буџет најмање развијених земаља ускраћен за око 30% и више. Велику улогу у изградњи пореске културе имају систем образовања и јавног информисања. Пореска обавеза се не сме схватати као терет кога се ваља ослободити, таман и по цену незаконитог, криминалног понашања, већ као обавезу привредног субјекта према својој држави, која му је створила услове да, у равноправним условима са другим учесницима, може остваривати своје текуће и перспективне циљеве. То је и уставна обавеза, утврђена чл. 91 Устава Р. Србије: „Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника”.

Постојеће привредне субјекте, као и потенцијалне предузетнике и осниваче привредних друштава, скоро по правилу није бринуло испуњавање пореске обавезе према држави, већ обрнуто: који се канали утаје пореза (легални и нелегални) могу користити, а да у „шуми пореских прописа” останете заштићени, како би се обогатили „преко ноћи”. Међу привредним субјектима ретки су изузеци који доследно, на законит начин, извршавају своје пореске обавезе, користећи при томе бројне попусте и стимулације, какве су ретко где примењују. Ту чињеницу неретко истичу и представници Међународног монетарног фонда и Светске банке. Очигледно, на темељу познавања начина обрачунавања и могућности коришћења пореских и других подстицаја, системски утврђених, последице сиве економије се неће превазићи. Осмишљавање начина и поступака утаје пореза представља додатно оптерећење пореских обвезника, с обзиром на то да активности сиве економије захтевају додатно финансијско, кадровско и свако друго напрезање, уз бројне ризике, не искључујући ни опасност њиховог нестанка са економске сцене. Уместо настојања да, по сваку цену, задрже приходе који припадају држави а не њима, привредни субјекти се морају усмерити на повећање ефикасности пословања, у условима легалног остваривања производно-прометног процеса. Преласком из сиве у послове легалне економије, они ће вишеструко компензирати новчане износе, дотле присвајане кроз поткрадање државе. Такав образовни циљ има и овај чланак, усредсређен на ПДВ као најзначајнији порески облик, с обзиром на његово доминантно учешће у приходима буџета Републике Србије (од близу 50%).

Порез на додату вредност – ПДВ

Порез на додату вредност представља вишефазни некумулативни порез, који се обрачунава и наплаћује у свим фазама производње и промета добара и услуга у републици, као и приликом увоза добара у републику. Опорезивању ПДВ-а не подлеже извоз. Закон о порезу на додату вредност (Сл. гл. РС бр. 84/04....93/12), представља најзначајнији порески закон, чијим се увођењем наша земља придружила огромном броју земаља у свету, које примењују овај порески систем (облик). ПДВ се примењује у више од 120 земаља света (не примењују га, поред осталих, САД и Аустралија). Обавезу плаћања ПДВ-а имају предузећа, предузетници, државни органи, здравствене

не и образовне установе, банке и други економски субјекти. Порез се зарачунава примаоцу добара или кориснику услуга и то само на ону вредност која је у свакој фази производно-прометног циклуса додата од стране ПДВ обвезника.

Концепт додате вредности

Према чл. 49 Закона о ПДВ-у, порески обвезник, који је истовремено и порески дужник, мора да обрачунава ПДВ за одговарајући порески период (календарски месец или календарско тромесечје), на основу промета добара и услуга у том периоду. Утврђена обавеза ПДВ-а је коначна (а не аконтациона) пореска обавеза за порески период. Отуда обрачун и плаћање ПДВ-а представља коначну обавезу пореза за конкретан порески период.

Обавезу примене Закона о ПДВ-у имају све делатности:

– материјалне (тржишне) производње, које резултате производње реализују на тржишту, као и

– делатности нематеријалне (нетржишне) производње.

За остваривање процеса материјалне производње обвезник врши набавку добара и услуга када, осим фактурне вредности инпута, плаћа и ПДВ који је исказан на рачунима добављача. Тако зарачунат порез од добављача представља претходни ПДВ, који се може одбити од износа обрачунатог ПДВ-а (дугованог ПДВ). Истичемо да претходно плаћени порез (ПДВ) постоји само у случају промета добара (услуга) по улазним рачунима добављача, који су регистровани обвезници ПДВ-а, јер само они могу издавати рачуне са исказаним ПДВ-ом. Међутим, промет добара (услуга) може се остваривати не само између различитих пореских обвезника. У различитим фазама производње једне врсте производа (преради, доради, оплемењивању, транспорт и др.) могу учествовати радне јединице које чине делове једне целине (једног предузећа као пореског обвезника). Промет производа и услуга у различитим фазама производње у оквиру истог обвезника не подлеже обавези плаћања ПДВ-а, што значи да не постоји ни могућност умањења пореске обавезе по тој основи.

Истичемо и да порески обвезници из области материјалне производње набављају добра (услуге) не само од добављача који су регистровани обвезници ПДВ-а, већ и од добављача који нису евидентирани за ПДВ. Ови добављачи издају рачуне, али без обрачунатог ПДВ-а. У том случају, ПДВ је укључен у продајну цену, али није посебно исказан у рачуну, због чега купац (као порески обвезник) нема право на одбитак претходног ПДВ-а од своје пореске обавезе (дугованог ПДВ-а).

Наглашавамо и да порески обвезници из делатности материјалне производње, за извршене набавке основних средстава, материјала и разних врста услуга, од добављача који су регистровани обвезници ПДВ-а, имају право да претходно плаћени порез (исказан у рачунима) одбију од дугованог ПДВ-а.

Обрачун ПДВ-а приказаћемо на примеру три предузећа:

- 1. предузеће: плантажа воћа;
- 2. предузеће: прерада воћа и
- 3. предузеће: трговина на мало.

Формирање набавних и продајних цена ових предузећа, уз укључивање улазног, односно излазног ПДВ-а, као и обрачун ПДВ-а који треба платити, дајемо у Табели 1.

Табела 1 – Улазни (претходни) и излазни (дуговани) ПДВ у набавној, односно продајној цени и обрачун стварног износа ПДВ-а за плаћање

	Набавна цена интермедијарних производа (дин.)			Додата (ново-створ.) вредност (дин)	Продајна цена (дин.)			ПДВ на додату вредност (дин.)
	Набавна цена без ПДВ-а	Претходни ПДВ (20%)	Набавна цена са ПДВ		Продајна цена без ПДВ-а	Дуговни ПДВ (20%)	Продајна цена са ПДВ-ом	
	1	2=1x20%	3=1+2		4	5=1+4	6=5x20%	
1. предузеће	75	15	90	25	100	20	120	5
2. предузеће	100	20	120	40	140	28	168	8
3. предузеће	140	28	168	60	200	40	240	12
УКУПНО	315	63	378	125	440	88	528	25

Сва три предузећа обрачунавају ПДВ, који засебно исказују у фактурама отпремљеним заједно с робом. Реч је о дугованом или излазном ПДВ-ом, који се утврђује применом пореске стопе на продајну цену без ПДВ-а:

Прво предузеће (плантажа воћа) има трошкове набавке садница и средстава за одржавање воћњака, као и опреме (хладњача). У излазним фактурама добављача исказана је продајна цена материјала и опреме без ПДВ-а и заједно са ПДВ-ом. Са становишта добављача (испоручилаца), у питању је излазни (дуговани) ПДВ, који је исказан у излазним фактурама добављача.

У 1. предузеће стиже материјал и опрема, заједно са фактуром. За добављаче то је била излазна фактура, у којој је исказан излазни (дуговани) ПДВ, док је за плантажу воћа то улазна фактура, у којој је исказан улазни ПДВ. У фактури добављача, поред набавне цене од 75 динара, посебно се исказује обавеза плаћања ПДВ-а од 20%, што износи 15 динара. Износ ПДВ-а који је обрачунат по прописаној стопи (од 20%) на основуцу у коју није укључен ПДВ на улазу материјала и опреме у 1. предузеће или у претходној фази (фази производње интермедијарних производа), назива се улазни или претходни ПДВ. Збир набавне цене без ПДВ-а и улазног (претходног) ПДВ-а чини набавну цену са ПДВ-ом, у износу од 90,5 динара. Ово предузеће формира и новододату вредност у износу 9,5 динара.

Воће у свежем стању 1. предузеће продаје 2. предузећу. Продајна цена воћа, калкулативно утврђена без ПДВ-а, износи 100 динара, као збир износа у колонама 3 и 4. Предузеће је дужно да на ову цену обрачуна и ПДВ од 20%. То је укупан износ пореске обавезе, тј. излазни или дуговани ПДВ од 20 динара. Ако продајну цену без ПДВ-а (100 динара) увећамо за дуговани ПДВ (20 динара) добијамо продајну цену са ПДВ-ом од 120 динара.

Друго предузеће купује производе 1. предузећа. Оно што је продајна цена за 1. предузеће, то је набавна цена за 2. предузеће. Тако је набавна цена без ПДВ-а 2. предузећа (од 100 динара) идентична продајној цени без ПДВ-а 1. предузећа (од 100 динара). Дуговани ПДВ у излазној фактури 1. предузећа (од 20 динара) представља улазни ПДВ 2. предузећа итд. Ако додата вредност 2. предузећа износи 20 динара, продајна цена 2. предузећа, без ПДВ-а, износиће 140 динара, а дуговани ПДВ 28 динара, што ће заједно дати продајну цену од 168 динара. Производи 2. предузећа имају карактер интермедијарних производа за 3. предузеће.

Треће предузеће. Сви елементи продајне цене 2. предузећа чине елементе набавне цене 3. предузећа. Тако је продајна цена без ПДВ-а 2. предузећа (од 140 динара) исто што и набавна цена без ПДВ-а 3. предузећа (140 динара) итд. Ова предузећа формирају продајну цену у продаји на мало од 240 динара, са ПДВ-ом.

Приликом пријаве ПДВ-а Пореској управи, сва три предузећа користе право на умањење дугованог ПДВ-а. С обзиром на то да су платила претходни порез (обрачунат у претходној фази), дуговани ПДВ могу да умање за износ претходног пореза. Зато се претходни порез назива и одбитни порез. Право на одбитак претходног пореза имају:

– 1. предузеће. Ово предузеће је платило добављачима (по основу испоруке материјала и опреме) 20% од набавне цене, што износи 15,5 динара. Његов дуговани ПДВ (обрачунат на продајну цену од 100 динара) износи 20 динара. Пореска обавеза коју је 1. предузеће дужно да плати приликом подношења пореске пријаве износи $20 - 15,5 = 4,5$ динара.

– 2. предузеће има обрачунату пореску обавезу (дуговани ПДВ) у износу од 28 динара. Међутим, то није стварни износ ПДВ-а који оно мора да плати. Дуговани ПДВ треба умањити за износ одбитног ПДВ-а од 20 динара, због чега стварна пореска обавеза ПДВ-а (коју мора да плати) износи $28 - 20 = 8$ динара.

– 3. предузеће, чији је дуговани ПДВ 40 динара, а улазни ПДВ 28 динара, дужно је да плати ПДВ у износу $40 - 28 = 12$ динара.

Дакле, ПДВ који су конкретна предузећа дужна да плате по основу овог промета износи: 1. предузеће (5 динара); 2. предузеће (8,0 динара) и 3. предузеће (12 динара), што даје укупан ПДВ од 25 динара.

Додата вредност се не израчунава посебно већ се обрачунава као разлика између излазног ПДВ-а (исказаног на фактурама продаје) и улазног (одбитног) ПДВ-а (исказаног на фактурама набавке) у одређеном пореском периоду. Додатна вредност се ствара у сваком производно-прометном процесу, али се она не утврђује калкулацијом трошкова везаних за производњу добара (услуга). Утврђивању додатне вредности претходи утврђивање дугованог, тј. излазног ПДВ-а и претходног тј. улазног ПДВ-а, за један порески период. Из разлике дугованог и претходног ПДВ-а утврђује се нето обавеза, тј. стварни износ пореске обавезе, који ће обвезник уплатити приликом подношења пореске пријаве. Управо на темељу стварног износа ПДВ-а, утврђујемо додатну вредност за свако предузеће. Тако стварној пореској обавези 1. предузећа, у износу од 5 динара, одговара додатна вредност од 25 динара. Уз пореску обавезу 2. предузећа од 8 динара везује се додатна вредност од 40 динара, док пореска обавеза 3. предузећа од 12 динара подразумева додатну вредност од 60 динара. Однос додате вредности и стварног износа ПДВ-а који плаћа 1, 2. или 3. предузеће може се изразити као 5 : 1. Стварни износ ПДВ који конкретно предузеће плаћа на промет добара своди се на ПДВ обрачунат на његову додатну вредност: 1. предузеће чија је додата вредност 25 динара, плаћа ПДВ у износу $25 \text{ динара} \times 20\% = 5$ динара; 2. предузеће плаћа $40 \times 20\% = 8$ динара, а 3. предузеће $60 \times 20\% = 12$ динара (што показују подаци из 8. колоне). Укупан стварни износ ПДВ-а сва три предузећа износи 25 динара ($5 + 8 + 12 = 25$). До истог резултата долазимо и применом стопе ПДВ-а од 20% на укупну додатну вредност ових предузећа $125 \text{ динара} \times 20\% = 25$ динара.

Концепт додате вредности настао је из жеље да се избегне вишеструко рачунање материјалних трошкова у процесу производње, тј. да се из обрачуна вредности

производње једног производног субјекта искључе полупроизводи (међуфазна потрошња), као резултат претходне фазе производње остварене код других субјекта. Додатну вредност можемо израчунати и из разлике продајне цене добара (без ПДВ) и набавне цене интермедијарних производа (без ПДВ).

Пореска основица и пореска стопа

У систему пореза на промет, обвезник пореза био је искључиво продавац финалног производа крајњем купцу. У систему ПДВ-а сваки продавац је порески обвезник. При набавци која се врши ради обезбеђења репродуктивних потреба, порески обвезник мора да плати ПДВ (који је евидентиран на улазним рачунима) добављачима. Пореска основица код промета добара и услуга (чл. 17 Закона о ПДВ) јесте износ накнаде (у новцу, ствари-ма и услугама) коју обвезник (продавац) прима од купца добара или услуга. Осим прихода од продаје, у пореску основицу се укључују и субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ. Основица не садржи попусте и друга умањења цене, које је продавац одобрио купцу. Основицом код промета добара или услуга без накнаде, сматра се цена коштања тих или сличних добара (услуга) у моменту промета. Основицу код увоза добара чини вредност увезеног добра, утврђена по царинским прописима. У пореску основицу код увоза урачунава се и:

- акциза, царина и друге увозне дажбине и
- сви споредни трошкови који су настали до уласка у царинско подручје наше земље.

Обвезник може, у складу са чл. 21 Закона о ПДВ-у, да измени пореску основицу и да по том основу изврши исправку ПДВ-а који дугује. Обвезник који је извршио набавку производа и услуга може да исправи одбитак претходног пореза, ако су по том основу извршене исправке (у случају враћања добара, поништавања уговора и др.).

Промет добара и услуга може бити опорезован по:

- општој пореској стопи која износи 20% и
- посебној пореској стопи која износи 8%. По овој стопи врши се опорезивање промета добара и услуга и увоз добара, од значаја за стандард становништва: хлеб и други пекарски производи, млеко и млечни производи, брашно, шећер, јестиво угље, лекови, огревно дрво, дневне новине, уџбеници и др.

ПДВ се обрачунава на износ нето накнаде. То је износ накнаде који купац плаћа продавцу, без ПДВ-а. На износ бруто накнаде (у којој је садржан ПДВ), примењују се прерачунате пореске стопе:

- за пореску стопу од 20 %, прерачуната пореска стопа износи 16,6667 %;
- за пореску стопу од 8 %, прерачуната пореска стопа износи 7,4074 %.

Прерачунате стопе утврђене² су по обрасцу:

$$\text{Прорачуната пореска стопа} = \frac{\text{прописана стопа ПДВ}}{100 + \text{прописана стопа ПДВ}} \times 100$$

² Привредни саветник, група аутора, ПДВ – Збирка прописа о порезу на додату вредност, АД „Привредни саветник“, Београд, 2004, стр. 174.

Применом прерачунате стопе може се директно обрачунати износ ПДВ-а који је садржан у бруто накнади. То се првенствено односи на малопродају, чије се цене изражавају у бруто износу (са укалкулисаним ПДВ-ом).

По завршетку процеса производње, оствареног на бази претходно извршене набавке материјала и плаћеног ПДВ-а, произвођач продаје готов производ по продајној цени, увећаној за пореску обавезу. Дуговани ПДВ утврђује се као производ продајне цене и прописане пореске стопе. Међутим, за износ ПДВ-а, који је претходно платио добављачима, порески обвезник има право да одбије од обрачунаог дугованог ПДВ-а.

Дакле, при набавци инпута, обвезник плаћа ПДВ, који касније, приликом продаје готових производа, одбија од обрачунае пореске обавезе. Због тога се може рећи да дуговани ПДВ не представља трошак за пореског обвезника, иако се не може пренебрегнути чињеница да само плаћање ПДВ-а представља финансијски издатак. Стварну пореску обавезу ПДВ-а обвезник утврђује из разлике укупног износа пореске обавезе, тј. излазног или дугованог ПДВ-а и претходног, тј. улазног или одбитног ПДВ-а:

$$\begin{array}{l} \text{Стварна} \\ \text{пореска} \\ \text{обавеза} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Укупан износ} \\ \text{пореске обавезе} \\ \text{тј. излазни или} \\ \text{дуговани ПДВ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Улазни тј. претходни} \\ \text{или одбитни ПДВ} \end{array}$$

За сваки порески период, обвезник има обавезу (у складу са чл. 51 Закона о ПДВ) да плати ПДВ, уколико постоји позитивна разлика између укупног износа пореске обавезе (тј. дуговног ПДВ) и износа претходног пореза (тј. одбитног ПДВ-а). Ако је износ претходног пореза већи од укупног износа пореске обавезе, односно ако постоји негативна разлика, обвезник има право на одбитак (претходног ПДВ), односно право на повраћај (претходног) ПДВ-а у висини те разлике. Право на одбитак претходног пореза омогућава обвезнику ПДВ-а да плати ПДВ само на додату (новостворену) вредност, коју је остварио у његовој фази промета (производње). То право односи се на улазни ПДВ, настао по основу набавке основних средстава, материјала, добара, услуга и др., које порески обвезници набављају за потребе своје делатности.

Обрачун и евиденција ПДВ-а базира се на примљеним и издатим рачунима. Евиденцију о претходном ПДВ-у обезбеђује Књига примљених рачуна (КПР), а евиденцију о дугованом ПДВ-у обезбеђује Књига издатих рачуна (КИР). Одбитни (улазни) ПДВ је ПДВ садржан у улазним рачунима добављача. Излазни тј. дуговани ПДВ је онај који је порески обвезник евидентирао у излазним, тј. фактурама продаје производа и услуга, за порески период. Излазни (дуговани) ПДВ утврђује се као производ продајне цене робе (услуге) и прописане стопе ПДВ:

$$\begin{array}{l} \text{Пореска обавеза} \\ \text{тј. излазни или} \\ \text{дуговани ПДВ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Продајна цена} \\ \text{добара (услуга)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Прописана} \\ \text{стопа ПДВ} \end{array}$$

Услови за одбитак претходног ПДВ-а

Порез који обвезник ПДВ-а плаћа добављачима за набавку добара и услуга, у фази Б, Ц, Д..., има право да одбије од своје пореске обавезе. Дакле, ПДВ не оптерећује само крајњег продавца готовог производа, као у систему пореза на промет, када је тај порез морао искључиво он да плати. Са ПДВ-ом сви произвођачи су равноправни, јер постају порески обвезници. Износ ПДВ-а (дуговани) они обрачунавају на продајну цену, али тако обрачунат ПДВ могу да умање за износ претходног пореза. За остваривање права на одбитак претходног ПДВ-а од своје пореске обавезе, обвезници ПДВ-а морају поседовати веродостојан и исправан рачун о извршеној набавци. Отуда је привредни субјект заинтересован за евидентирање и унакрсну контролу улазних и излазних рачуна. У систему ПДВ-а не врши се опорезивање производње, већ крајње потрошње, јер се ПДВ, садржан у рачунима за набавку предмета за репродукционе потребе, одбија од пореске обавезе и преноси на следећег учесника у промету. Поступак се понавља све до крајњег потрошача, купца финалног производа (услуге), који ПДВ по рачунима за набавку нема на кога даље да пренесе, због чега плаћа ову обавезу.

Са системом ПДВ-а отклања се двоструко, па и вишеструко опорезивање које је карактерисало систем пореза на промет, јер је једном плаћени порез (преко рачуна добављача) улазио у трошак и поново у пореску основицу. У систему ПДВ-а избегава се вишеструко опорезивање, јер порески обвезник има право на одбитак пореза који је платио приликом набавке средстава различите врсте и услуга за потребе производње. Систем ПДВ-а омогућава да се ове набавке изузму од опорезивања. Разлог оваквог приступа је подстицај привредних субјеката на улагања у технолошко опремање, односно модернизацију производње и у отварање нових радних места. Право на одбитак претходног пореза, обвезник може да оствари:

1. *после настанка промета.*

Пример: обвезник ПДВ „Муња” извршио је набавку материјала од продавца „Мироч”, који је уз рачун доставио и потврду да је у систему ПДВ. Материјал је примљен 30. јула, а датум издавања рачуна је 1. август 2014. године.

У овој трансакцији, купац и продавац остварују различита права и обавезе:

– продавац „Мироч”, на бази продајне цене утврђује дуговани ПДВ, за промет настао у пореском периоду за јули месец. У пореску обавезу (обавезу плаћања ПДВ) за јули месец, укључује и пореску обавезу насталу 30. јула;

– купац „Муња”, на бази набавне цене, утврђује улазни ПДВ, тј. право на одбитак претходног ПДВ-а. Иако је материјал примио 30. јула, право на одбитак претходног ПДВ-а може да користи у августу, као пореском периоду, јер је рачун издат у том пореском периоду.

2. *пре настанка промета.* Право на одбитак претходног ПДВ-а може бити остварено и уколико је пре настанка промета извршено авансно плаћање. Купац који је платио аванс има право на одбитак претходног ПДВ-а уколико је, за плаћени аванс, примио авансни рачун (од продавца) и ако испуњава и остале прописане услове. Значајно је истаћи да се право на одбитак не може стећи на сваки претходно обрачунат ПДВ при набавци са домаћег тржишта или из увоза. Обвезник стиче право на одбитак ПДВ-а, на

све набавке материјала, робе, опреме, као и објеката, извршене искључиво за коришћење у пословне сврхе, односно за обављање делатности ради које је привредни субјект основан. Ако набавка нема за циљ задовољење репродуктивних, већ личних потреба оснивача, ПДВ који је продавац зарачунао у фактури, а купац платио, за купца није претходни порез и не може бити одбијен од дугованог ПДВ-а. Дакле, претходним ПДВ-ом може се сматрати само ПДВ који обвезник може да одбије од дугованог ПДВ-а. Други услов који мора бити испуњен да би обвезник стекао право на одбитак претходног пореза јесте да купац поседује рачун који је издао добављач, у којем је, поред набавне вредности, посебно исказан ПДВ. Такав рачун мора бити издат од привредног субјекта који је регистрован у систему ПДВ-а. То значи да се право на одбитак претходног ПДВ-а не може остварити уколико је набавка извршена од малих обвезника који нису у систему ПДВ-а, због тога што не могу да исказују ПДВ на рачунима. Ако би се десило да мали обвезник (као добављач) грешком изда рачун са обрачунатим ПДВ-а, купац који је обвезник ПДВ-а, нема право на одбитак ПДВ-а, јер није задовољен услов: рачун мора бити издат од стране обвезника ПДВ³. Зато препоручујемо да се од занатских и других радњи захтева да, уз рачун, доставе и потврду да су евидентирани у систему ПДВ-а. Да би претходни порез могао бити одбијен у конкретном пореском периоду, датум издавања рачуна мора бити до краја пореског периода, а датум пријема рачуна најкасније до 15. у наредном месецу, када истиче рок за подношење пореске пријаве.

Издавање рачуна о испоруци добара и извршењу услуга

Обвезник је дужан да на крају пореског периода (месеца или тромесечја) обрачуна и плати ПДВ на извршен промет робе и услуга. Обрачун ПДВ-а базира се на примљеним и издатим рачунима. Рачун је основни документ у којем обвезник исказује ПДВ, обрачунат на износ вредности извршеног промета добара и услуга. Тако обрачунат ПДВ продавцу служи као кључни податак за утврђивање обавезе плаћања ПДВ-а. Исти податак купац користи за утврђивање права на одбитак претходног ПДВ-а. Издавалац рачуна је дужан да издате рачуне чува у својој документацији најмање 5 година по истеку календарске године у којој је рачун издат. Право на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ-а може да оствари ако поседује рачун који је издао други обвезник ПДВ-а у промету, о износу претходног ПДВ-а.

Рачун представља документ продавца, издат купцу, којим се потврђује извршење уговорне обавезе испоруке добара (услуга), договорене између уговорних страна. Издаје се у најмање два примерка, од којих један задржава издавалац рачуна, а остали се дају примаоцу добара (услуга), са следећом наменом:

– износ са рачуна у пословним књигама купца и представља претходни порез. За тај износ купац може да умањи обрачунати (дугови) ПДВ, због чега се плаћање ПДВ-а своди на плаћање ПДВ-а на додату вредност. На основу рачуна купац остварује право на одбитак претходног пореза, без обзира на то што рачун није плаћен;

³ Лице које је у рачуну исказало ПДВ, а није имало право на то, дужно је да тако исказани ПДВ плати, у складу са чл. 10. став 1. тачка 4. Закона о ПДВ-у.

– износ са рачуна у пословним књигама продавца, представља дуговани ПДВ, који он може да умањи за износ улазног (претходног или одбитног) ПДВ-а, због чега плаћање ПДВ-а постаје плаћање ПДВ-а на додату вредност продавца. Рачун ствара обавезу за продавца (издаваоца рачуна) да након испоруке исказе ПДВ на рачуну (као дуговни ПДВ) и изврши плаћање стварне пореске обавезе, утврђене у пореској пријави.

Док купцу и продавцу служи за обрачун и плаћање стварног износа ПДВ-а, пореском органу служи за контролу извршеног обрачуна ПДВ-а, који је порески обвезник дужан да уплати у буџет за протекли порески период.

Ако обвезник у рачуну исказе ПДВ већи од оног који дугује (у складу са Законом), дужан је да тако исказан ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ-а. Рачуни о испоруци добара и услуга, заједно са пореском евиденцијом, представљају најважнија документа за обрачун и плаћање ПДВ-а, као и за остваривање права на одбитак претходног пореза. Такву улогу рачун може имати само ако садржи све податке прописане Законом о ПДВ-у. Са рачуном који има непотпуне податке, обвезник не може да оствари право на одбитак претходног ПДВ-а.

У случају узимања добара (услуга) за личне потребе власника и запослених без накнаде, обвезник је дужан да састави рачун за извршени промет. То исто важи и у случајевима бесплатног давања узорака производа потенцијалним купцима.

Издавање рачуна регулисано је чл. 42–45 Закона о ПДВ-у и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, Сл. гл. РС бр. 123/12 (Правилник о рачунима). Ни Законом о ПДВ-у, као ни Правилником о рачунима, није прописана форма рачуна, тако да је сваки обвезник у прилици да самостално утврди форму (изглед) рачуна, уз обавезу да у њега угради нарочито елементе рачуна прописане чланом 42. став 4 Закона о ПДВ-у, који су битни за идентификацију предмета промета и за утврђивање износа пореске обавезе: назив, адреса и ПИБ обвезника издаваоца (примаоца) рачуна; врста и количина испоручених добара (услуга); износ основице; пореска стопа која се примењује; напомена да се за промет добара (услуга) примењује систем наплате потраживања (ако је обвезнику одобрен овај систем) и др.

Обавезу издавања рачуна имају само привредна друштва и предузетници који су регистровани код надлежног пореског органа за обвезника ПДВ-а. Међутим, ни обвезници ПДВ-а немају обавезу издавања рачуна при сваком промету робе и услуга. Обавеза издавања рачуна не постоји: а) ако промет робе (услуга) врше лицима која нису обвезници ПДВ-а и б) ако промет робе (услуга) врше лицима која су обвезници ПДВ-а, али је за тај промет прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног ПДВ-а. Рачун (или други документ који служи као рачун) дужан је да изда:

– обвезник ПДВ-а који самостално обавља промет добара (услуга), у оквиру обављања делатности произвођача, трговца или даваоца услуга;

– обвезник ПДВ-а који је примио авансну уплату (или део накнаде), пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање). Он је дужан да изда рачун на износ примљеног аванса, с тим што у коначном рачуну, у којем исказује укупан износ накнаде за извршени промет робе (услуга), укупан износ накнаде умањује за износ извршених авансних уплата, док износ ПДВ-а који је обрачунат на укупан износ накнаде умањује за износ ПДВ-а обрачунат на авансно извршене уплате. Коначни рачун мора бити означен као „коначни рачун”.

Ако обвезник у рачуну исказе већи ПДВ од законом утврђеног дужан је да тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ-а. Исправка ПДВ-а врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ-а. Лице које исказе ПДВ у рачуну, а није обвезник ПДВ-а или није извршило промет добара (услуга), дугује исказани ПДВ.

Рачун за порески ослобођен промет. Чланом 24 и 25 Закона о ПДВ-у прописане су две врсте ослобођења од обавезе плаћања ПДВ-а:

1. пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза. Обвезници који врше промет добара и услуга који је ослобођен ПДВ, са правом на одбитак претходног пореза, имају обавезу издавања рачуна, али из рачуна могу изоставити поједине податке (износ основице, пореска стопа и износ ПДВ). Они исказују укупан износ накнаде за извршени промет добара (услуга), а у виду напомене о пореском ослобођењу наводе одредбу закона којом је прописано пореско ослобођење за конкретан промет добара (услуга). Тако се ПДВ не плаћа на:

- промет добара које обвезник шаље или отпрема у иностранство;
- услуге радова оплемењивања на добрима из увоза, која се после оплемењивања отпрема у иностранство;
- услуге међународног превоза лица у ваздушном и речном саобраћају;
- добра и услуге за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и потребе међународних организација и др.

2. пореска ослобођења за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза. Обвезници који врше промет добара и услуга који је ослобођен ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза немају обавезу издавања рачуна. Тако се ПДВ не плаћа:

- а) у промету новца и капитала и то:
 - у пословању законским средствима плаћања, осим новца који се не користи као законско средство плаћања;
 - у пословању акцијама, уделитема, обвезницама, меницама и другим ХОВ;
- б) у промету:
 - земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског);
 - услуга које пружају здравствене установе, лекари и стоматолози;
 - услуга смештаја и исхране ученика и студената у школским и студентским домовима;
 - услуга образовања (предшколско, основно, средње и високо) и др.
- в) на увоз добара:
 - испоруке летелица и бродова, сервисирање и изнајмљивање летелица и бродова који се претежно користе у међународном ваздушном, односно речном саобраћају;
 - услуге добара и услуга за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и међународних организација;
 - која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ и сл.

Рачун за промет који не подлеже опорезивању. Законом о ПДВ-у прописана су пореска ослобођења од обавезе плаћања ПДВ-а за добра (услуге) у унутрашњем промету. Осим тога, Законом је прописан промет добара (услуга) који не подлеже опорезивању. Реч је о промету појединих врста добара и услуга путем извоза. За промет

који се не врши у Републици Србији, обвезник ПДВ-а је дужан да изда рачун у којем не исказује све податке које иначе садржи рачун за робу и услуге у унутрашњем промету. Тако ће изоставити следеће податке: износ основице, пореску стопу, износ ПДВ-а и напомену о пореском ослобођењу. Рачун који се издаје по основу промета добара и услуга који не подлеже опорезивању, поред општих података о предузећу извознику и инокупцу, мора да садржи: укупну вредност добара (услуга) и одредбу Закона којом је прописано да извршени промет не подлеже опорезивању.

Рачун између пословних целина истог обвезника (интерни рачун). У складу са чл. 6 Правилника о рачунима, интерни рачун за испоруке добара (услуга) између пословних целина истог обвезника ПДВ-а, не сматра се рачуном. На основу интерног рачуна, за испоруке материјала или извршене међусобне услуге, пословне целине не могу остваривати право на одбитак претходног пореза.

Рачун за промет евидентиран преко фискалне касе. У складу са чл. 3. став 1 Закона о фискалним касама, Сл. гл. РС бр. 135/04, лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обвезник који евидентира промет преко фискалне касе, дужан је да купцу добара (услуга) одштампа и изда фискални исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет. Исечак се, према чл. 5. став 1 Правилника о рачунима, не сматра рачуном у смислу чл. 42 Закона о ПДВ-у, због чега се на основу исечка не може остваривати право на одбитак претходног пореза. Међутим, ако купац захтева да му продавац, због потребе остваривања права на одбитак претходног пореза, уз фискални исечак изда и рачун са свим подацима из чл. 42 Закона, продавац је дужан да то учини (ова обавеза је прописана чл. 5. став 2 Правилника о рачунима).

Лица која врше промет преко фискалне касе имају обавезу да набаве фискалну касу преко овлашћеног произвођача, односно сервисера. Истовремено, приликом набавке касе, врши се и набавка терминала за даљинско читавање података (ГПРС), ради контроле пореских обвезника. Након набавке, а пре почетка евидентирања промета, фискална каса мора бити фискализована од стране радника Пореске управе.

На основу чл 3 Закона о фискалним касама (Сл. гл. РС бр. 135/04) донета је Уредба о одређивању делатности при чијем обављању не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе (Сл. гл. РС бр. 61/10...83/12). У Уредби су ове делатности наведене према класификацији делатности (из Закона о класификацији делатности, Сл. гл. РС бр. 104/09) и шифрама (из Уредбе о класификацији делатности, Сл. гл. РС бр. 54/10), као што су:

- трговина на мало изван продавница, тезги и пијаца (продаја преко аутомата, продаја преко путујућих продавница – улична продаја сладоледа, кокица, лозова и штампе);
- продаја карата путницима у: железничком, друмском, ваздушном и воденом превозу;
- превоз робе у друмском саобраћају;
- такси превозници;
- банке и друге финансијске организације;
- адвокатски послови;
- поштанске активности;

- телекомуникације;
- ветеринарске делатности (примарна теренска здравствена заштита животиња, дезинфекција и дератизација у објектима у којима се држе и узгајају животиње);
- образовање;
- стваралачке, уметничке и забавне активности;
- делатност библиотека, архива, музеја;
- спортске, забавне и рекреативне активности и др.

Фискална каса није обавезна ни за предузетнике паушалце који плаћају порез на паушално утврђене приходе од самосталне делатности (који нису обвезници ПДВ-а) и то само уколико обављају неку од следећих делатности:

- постављање електричних инсталација;
- постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- малтерисање и уградња столарије;
- бојење и застакљивање;
- одржавање и поправка м/в;
- поправка рачунара;
- прање и хемијско чишћење;
- делатност фризерских и козметичких салона и др.

И онда када предузетници паушалци нису дужни да евидентирају промет преко фискалне касе, они су обавезни (према Закону о трговини) да издају рачун купцу. Уколико уз неку од наведених делатности обавља и било коју другу делатност која није изузета од обавезе евидентирања, предузетник паушалац је дужан да има фискалну касу и да сваки појединачни промет физичким лицима евидентира преко фискалне касе. Ради ослобађања од обавезе евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе добара на мало, односно сваке појединачне услуге физичким лицима, Влада Републике Србије усвојила је Уредбу о одређивању делатности при чијем обављању не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе (СЛ. гл. РС бр. 61/10...83/12). То је мера не само за олакшавање услова привређивања предузетника паушалаца који порез на приходе од самосталне делатности плаћају према паушално утврђеном приходу⁴, већ је и додатни подстицај за развој предузетништва. За износ набавне вредности фискалне касе смањују се улагања почетног основног капитала неопходног за оснивање радње, што утиче на скраћивање периода повраћаја инвестиционих улагања.

Чланом 2 Уредбе, обавеза евидентирања промета преко фискалних каса укинута је за знатно шири круг субјеката:

а) за предузетнике паушалце (који нису обвезници ПДВ-а, већ су обвезници пореза на паушално утврђене приходе од самосталне делатности);

б) за предузетнике који воде пословне књиге по систему простог или двојног књиговодства (који су обвезници ПДВ) и

⁴ Према Закону о фискалним касама, ако се купљено добро враћа или на други начин врши рекламација, исправка се врши налогом НИ. Исправка се врши само на основу оригиналног фискалног исчека. За сваки исчек попуњава се посебан налог за исправку, истог дана када је роба враћена – рекламирана. Обавезно вођење књиге ЕДИ (Евиденција дневних извештаја).

ц) за правна лица (која су у ПДВ систему) и то само уколико обављају неку од следећих делатности:

- железнички, друмски, речни и ваздушни превоз путнике и терета;
- телекомуникације;
- образовање;
- делатност библиотека, музеја;
- спортске, забавне и рекреативне активности;
- банке и друге финансијске организације, осигурање, ПТТ услуге и др.

Сва физичка (предузетници) и правна лица која су до ступања на снагу ове уредбе (1. 9. 2012) имала обавезу коришћења фискалне касе, извршила су дефискализацију фискалне касе⁵. Од тада, они не врше евидентирање промета преко фискалних каса, а обавезу издавања рачуна за сваки обављени промет извршавају на други начин.

Рачун у случају авансне наплате. Према чл. 16 Закона о ПДВ-у, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- промет добара и услуга;
- наплата, односно део наплате извршен у новцу пре промета добара и услуга (авансна наплата) и
- при увозу добара – настанак обавезе плаћања царинског дуга.

Ако се наплата изврши авансно (пре него што је извршен промет добара и услуга), обвезник који прими авансну уплату дужан је да на износ извршене уплате изда рачун, који доставља купцу, с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ. У авансном рачуну продавац обрачунава ПДВ на уплаћен износ аванса. То значи да обавеза плаћања ПДВ-а настаје са даном наплате аванса. Ако је у питању промет који је ослобођен ПДВ-а, рачун садржи напомену о пореском ослобођењу. У случају промета који не подлеже ПДВ-у, обвезник који је примио аванс издаје рачун у којем наводи одредбе закона којима је то прописано.

У коначном рачуну, обвезник који је примио аванс исказује укупне износе: укупну продајну вредност (која представља пореску основицу за обрачун ПДВ), укупан износ ПДВ-а (обрачунат на пореску основицу) и укупан износ ПДВ-а за плаћање (након умањења за износ ПДВ-а који је обрачунат на авансну уплату). Обавеза је продавца да у коначном рачуну одбије авансна плаћања, заједно са ПДВ-ом.

Обавезу плаћања и вођења евиденције пореза на додатну вредност (ПДВ) немају сви обвезници.

⁵ Поступак дефискализације фискалне касе спроводи се на захтев економског субјекта који је, до 1.9.2012. године (или оног дана када престаје с радом), евидентирао промет преко фискалне касе. Реч је о захтеву за одјављивање фискалне касе, односно за брисање из регистра фискализованих каса на обрасцу ИПУ-1, преко овлашћеног сервисера. Обвезник је дужан да фискалну касу преда овлашћеном сервисеру оног дана када престаје са радом или када престаје обавеза евидентирања промета преко фискалне касе. Овлашћени сервисер, у присуству овлашћеног радника Пореске управе, скида фискални модул и преузима све податке из фискалне меморије фискалне касе, о чему се саставља записник. Обвезник има право да присуствује преузимању података из фискалне меморије. Пореска управа издаје решење о брисању из регистра фискализованих каса. Фискална каса се након дефискализације враћа власнику.

– Предузетници чији укупан промет у претходној години (то су власници постојеће радње) или планирани промет (то су власници но новоосноване радње) износи мање од 6 милиона динара, нису обвезници пореза на додату вредност (не плаћају ПДВ) и не воде евиденцију ПДВ-а.

– Предузетници који остваре или планирају да ће остварити годишњи промет у распону од 6 до 8 милиона динара могу стећи статус паушалца, уколико испуњавају услове и ако то желе. Са статусом паушалца ни они нису обвезници ПДВ-а (не плаћају ПДВ), али имају обавезу вођења евиденције ПДВ-а. Наиме, ови предузетници, иако не плаћају ПДВ, дужни су да пословне књиге воде по систему простог књиговодства, што подразумева и обавезу вођења евиденције ПДВ-а.

– Предузетници (власници постојеће или новорегистроване радње) који остваре или процењују да ће остварити годишњи промет већи од 8 милиона динара могу се одредити за вођење пословних књига по систему простог или двојног књиговодства. Независно од тог одређења, ови предузетници су обвезници ПДВ-а и дужни су да воде евиденцију ПДВ.

– Предузетници који су оснивачи предузећа организованог као привредно друштво (у облику: ортакчког друштва, командитног друштва, друштва са ограниченом одговорношћу или акционарског друштва) дужни су да пословне књиге воде по систему двојног књиговодства. Сва ова правна лица, која су основала физичка лица, имају обавезу плаћања ПДВ-а и вођења његове евиденције.

Исправка рачуна због погрешно исказаног ПДВ-а. Може се десити да обвезник у рачуну за испоручена добра и извршене услуге искаже већи ПДВ од оног који дугује у складу са Законом о ПДВ-у. У том случају, обвезник је дужан да тако исказан износ плати, а да у новом рачуну изврши исправку износа ПДВ-а. Исправљен рачун издавалац рачуна је дужан да достави примаоцу рачуна. Исправка ПДВ-а врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ-а. Лице које није обвезник ПДВ-а издаје рачун, али не исказује ПДВ, односно не издаје ПДВ рачун приликом промета робе и услуга.

Ако лице које није обвезник ПДВ-а (нпр. предузетник) изда ПДВ рачун, сматра се дужником ПДВ-а. Он мора да поднесе пореску пријаву за тај месец, у коју уноси грешком исказана ПДВ у рачуну, а уплату тог износа мора да изврши најкасније до 15. наредног месеца. У том случају, ништа боље неће проћи ни купац. На основу рачуна у којем је грешком исказан ПДВ купац нема право на одбитак претходног ПДВ-а. Лице које искаже ПДВ у рачуну, а није обвезник ПДВ-а или није извршило промет добара (услуга), дугује исказани ПДВ и нема право да изврши исправку рачуна (чл. 44 став 3 Закона о ПДВ).

Формирање евиденције о промету робе (услуга) и ПДВ

Обвезник ПДВ-а дужан је да на крају пореског периода (месеца или тромесечја) обрачуна и плати ПДВ на извршени промет робе и услуга. Уместо да то чини излиставањем рачуна, примљених и издатих од почетка до краја пореског периода, законодавац је прописао и дужност обвезника да податке из рачуна, континуирано и систематски, води у одговарајуће евиденције у сваком пореском периоду. Вођење те евиденције у непосредном је интересу обвезника ПДВ-а (јер му она служи као основа да на једноста-

ван и лак начин тачно обрачуна и плати ПДВ), али и пореског органа (коме евиденција о ПДВ-у служи за контролу обрачунаог и плаћеног ПДВ-а). Евиденција о промету робе и услуга и о ПДВ-у води се на основу рачуна и других докумената, и то:

- рачуна о набавкама добара (услуга), на основу којих је обрачунат претходни ПДВ;
- рачуна о продатим добрима (услугама), на основу којих је обрачунат дуговани ПДВ.

Обавеза вођења евиденције о ПДВ-у односи се на лица која су регистрована као обвезници ПДВ-а. Мали порески обвезници који нису обвезници ПДВ-а (правна лица и предузетници) нису дужни да воде евиденцију о ПДВ-у, али имају обавезу да воде евиденцију о укупном промету добара и услуга. На основу праћења оствареног промета у претходном пореском периоду, она ће утврдити моменат (дан) испуњења законских услова од када постају обвезници ПДВ-а.

Ни Законом о ПДВ-у (Сл. гл. РС бр. 84/04...93/12), а ни Правилником о облику, садржини и начину вођење евиденције о ПДВ-у, Сл. гл. РС бр. 120/12 (Правилник о евиденцији), није изричито прописана форма евиденције о ПДВ-у (у виду обрасца). Ипак, овим правилником прописани су бројни подаци који приказују трансакције привредних субјеката, према којима је могуће устројити одговарајуће књиге евиденције. Све књиге евиденције могу се сврстати у две групе:

1. основне књиге евиденције, које садрже податке исказане у издатим и примљеним рачунима и другим документима, по основу редовног промета робе и услуга. Сви обвезници ПДВ-а, без изузетка, дужни су да воде евиденције о ПДВ-у, исказане:

- у издатим рачунима;
- у примљеним рачунима;
- за извршен промет по општој стопи од 20%;
- за извршен промет по посебној стопи од 8%;
- за извршен промет за који је прописано ослобођење од ПДВ-а са правом на одбитак претходног пореза;
- за извршен промет за који је прописано ослобођење од ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза;
- за извршен промет према територији АП Косово и Метохија⁶;
- за унапред примљене уплате (авансне уплате)⁷;

⁶ На испоруке добара домаћег порекла и извршене услуге купцима на територији АПКМ не обрачунава се (и не плаћа се) ПДВ, због чега овај промет има исти третман као и промет добара и услуга купцима из иностранства. Промет се извршава у складу са Уредбом о извршавању Закона о ПДВ на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Света безбедности ОУН број 1244 (Сл. гл. РС бр. 111/13). Уредбом је посебно регулисан промет добара домаћег и страног порекла који се упућује на територију АПКМ, а посебно промет са територије АПКМ купцима на територији Републике.

На извршен и наплаћен промет добара домаћег порекла на територију АПКМ испоручиоци (обвезници ПДВ) имају право на пореско ослобођење од плаћања ПДВ-а, у односу на право на одбитак претходног пореза, под условом презентације доказа да су добра отпремљена на територију АПКМ и да је извршен пренос новчаних средстава на текући рачун испоручиоца добара и услуга. Евиденцијом о издатим рачунима за испоруке купцима на територији АПКМ обухвата се извршен и наплаћен промет добара домаћег порекла купцима на територији Покрајине.

⁷ Продавац је дужан да, на име извршене наплате пре испоруке добара (услуга) изда рачун, који уводи у одговарајућу евиденцију издатих рачуна. ПДВ исказан у том рачуну може имати карактер претходног ПДВ-а уколико је датум издавања рачуна и датум плаћања аванса у истом пореском периоду. Авансни рачун који је добављач упутио купцу, купац уноси у евиденцију примљених рачуна за извршене уплате аванса.

- за унапред извршене уплате (авансно плаћање);
- у издатим признаницама и износу ПДВ-а надокнаде плаћене пољопривреднику из чл. 34 Закона о ПДВ-у и др.

У евиденцији за ПДВ мора да се обезбеде подаци о промету добара без накнаде, који се врши на основу интерних рачуна, као што су: узимање добара за личне потребе оснивача, запослених и других лица, бесплатно давање пословних узорака и поклона мање вредности (пословним партнерима) и сл. Све ове евиденције могу се водити у виду књига евиденције о ПДВ-у, од којих су основне две књиге: 1. Књига примљених рачуна (КПР), која представља евиденцију примљених рачуна и 2. Књига издатих рачуна (КИР), којом се обухватају подаци из издатих рачуна.

2. посебне књиге евиденције, које садрже податке (преузете из примљених и издатих рачуна) по основу специфичног промета. Чланом 3, 4, 5. и 6. Правилника о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ, Сл. гл. РС бр. 120/12 (Правилник о евиденцијама) прописане су посебне евиденције које обезбеђују податке о промету добара и услуга за одређене (специфичне) намене:

- Књига о промету извршеном дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама. ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга извршен овим лицима, због чега је обвезник ПДВ-а дужан да води посебну евиденцију о том промету.

- Књига о промету добара набављених са ПДВ-ом за давање хуманитарне помоћи. Организације регистроване за хуманитарну делатност могу да врше набавку добара од правних лица – обвезника ПДВ-а, на која плаћају ПДВ. Хуманитарне организације које су платиле ПДВ имају право на рефакцију ПДВ-а, уколико је он исказан на рачуну и ако су платиле рачун, а набављена добра отпремљена у иностранство, где се користе у хуманитарне, добротворне или образовне сврхе.

- Евиденција промета половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничка дела и др. Обвезници који се баве овим прометом не исказују ПДВ у рачунима и немају право на одбитак претходног ПДВ-а.

Посебне књиге евиденције могу се обезбедити и у оквиру КПР и КИР-а, и то без икаквих измена облика тих књига. Ипак, ради лакше контроле, евиденција специфичног промета води се одвојено од евиденције редовног промета добара и услуга.

Обавеза подношења пореске пријаве

У систему опорезивања порезом на додату вредност у нашој земљи обавезу плаћања ПДВ-а имају:

1. *обвезници ПДВ-а који су се регистровали за обвезнике ПДВ-а.* Они су дужни да за сваки порески период достављају пореску пријаву, што значи да то морају да чине и у пореском периоду у којем:

- нису извршили промет добара и услуга (обвезник ПДВ-а који у текућем пореском периоду није продавао ни набављао добра и услуге дужан је да поднесе празну пореску пријаву за тај период);

- нису остварили право на одбитак претходног пореза и

- немају обавезу плаћања ПДВ-а.

2. *порески дужници.* То су лица која се нису регистровала за обвезнике ПДВ-а.

Обавеза подношења пореске пријаве за регистроване пореске обвезнике

За ПДВ могу се евидентирати сви привредни субјекти који врше промет добара и услуга на територији Републике и/или у иностранству: правна лица, предузетници и нерегистрована физичка лица. Евидентирање обвезника за ПДВ врши надлежни порески орган, на основу евиденционе пријаве коју подноси привредни субјект. Законом о ПДВ-у прописано је ко мора да се евидентира за ПДВ (чл. 38), а ко може добровољно да се евидентира, ако то жели (чл. 33 и 34 Закона). Наш порески систем разликује две категорије регистрованих пореских обвезника ПДВ-а. То су:

а) редовни порески обвезници – правна лица, предузетници и физичка лица (укључујући и пољопривреднике), који обављају самосталну делатност као трајну делатност, а у претходних 12 месеци имају укупан промет добара и услуга већи од 8 милиона динара. Називају се редовним, јер промет од 8.000.000 динара представља цензус за обавезан улазак у систем ПДВ-а. Ови привредни субјекти се, по сили закона, морају евидентирати за обвезнике ПДВ-а (чл. 38 Закона о ПДВ-у). Њихова ПДВ активност отпочиње наредног дана од дана када су у обавези да се евидентирају као обвезници ПДВ-а;

б) мали порески обвезници – предузетници, микроправна лица и пољопривредници, који врше промет добара и услуга на територији Републике Србије и чији је укупан промет у претходних 12 месеци мањи од 8 милиона динара или који процењују (то су новорегистровани субјекти) да ће у наредних 12 месеци имати мањи промет од 8 милиона динара (у овај износ није укључен промет сопствене опреме и објеката за вршење делатности), који су се добровољно определили за обвезнике ПДВ-а. ПДВ активност ових лица отпочиње даном регистравања за обавезу плаћања ПДВ-а. Мали порески обвезници који не желе да буду у систему ПДВ-а не плаћају ПДВ, па немају ни обавезу вођења пореске евиденције. Они немају обавезу достављања пореске пријаве пореском органу, али немају ни право на одбитак пореза плаћеног на своје инпуте.

Датум почетка обављања ПДВ активности регистрованих обвезника је датум који је наведен у евиденционој пријави. То је датум када је редовни обвезник остварио укупан промет већи од 8 милиона динара или датум када је мали порески обвезник добровољно донео одлуку о евидентирању за ПДВ. Од дана почетка обављања ПДВ активности, обвезник стиче сва права и обавезе, прописане Законом о ПДВ-у.

Надлежни порески орган води евиденцију о свим обвезницима ПДВ-а којима су издате потврде.

Обавеза подношења пореске пријаве за редовне пореске обвезнике

Према одредби чл. 38 став 1 Закона о ПДВ-у, за обвезника ПДВ-а мора се евидентирати обвезник (привредно друштво, предузетник и нерегистровано физичко лице) који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8 милиона динара. У укупан промет укључују се све испоруке добара и извршене услуге у Републици Србији, уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у

земљу. У овај промет не улази промет опреме и објеката за вршење делатности. Правилником о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности (Сл. гл. РС бр. 67/05) прописано је шта се сматра опремом и објектима за вршење делатности. Опрема за вршење делатности је добро појединачне вредности од најмање 500.000 динара без ПДВ-а, а чији је век употребе дужи од једне године. У укупан промет не укључују се износи плаћени на име јавних прихода (пореза, доприноса и др.), кредити, накнаде штете које исплаћују осигуравајућа друштва и сл.

Обвезник са цензусом за обавезан улазак у систем ПДВ-а дужан је да најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Пример: обвезник је у јануару 2014. године имао промет од 2.000 динара, у фебруару 8.000 динара, марту 12.000 динара, а 20.5.2015. године остварио је промет у износу 8.100.000 динара.

У складу са чл. 38 Закона о ПДВ-у, овај обвезник мора да се евидентира за ПДВ. Он је дужан да поднесе евиденциону пријаву, у коју, као датум почетка обављања ПДВ активности, уписује датум 20.5.2015. године. Евиденциону пријаву дужан је да поднесе пореском органу најкасније до 15.6.2015. године, јер је то први рок за предају пореске пријаве.

Обвезник ПДВ-а може постати свако лице које самостално обавља промет добара и услуга или увози добра у оквиру регистроване делатности. Зато мора свакодневно да прати и да има ажурну евиденцију о оствареном промету. Оног дана када остварени промет пређе 8 милиона динара у претходних 12 месеци (и пре истека тог периода – ако оствари промет већи од 8 милиона), он мора да поднесе евиденциону пријаву.

Ако лице испуњава услове за обавезно подношење евиденционе пријаве за ПДВ, а ипак пропусти да то учини, улази у прекршај, за који се изриче новчана казна. Привредни субјект са статусом обвезника ПДВ-а има обавезу да на рачунима о извршеном промету робе и услуга обрачунава и плаћа ПДВ. Дакле, обрачунавање и плаћање ПДВ-а врши сам порески обвезник, по систему самоопорезивања. Контролу обрачуна и принудну наплату неуплаћене пореске обавезе врши порески орган.

Обавеза подношења пореске пријаве за мале пореске обвезнике

Малим порески обвезником сматра се лице (предузетник, микроправно лице и пољопривредник) које врши промет добара и услуга на територији Републике Србије и/или у иностранству, а чији је укупан промет у претходних 12 месеци мањи од 8 милиона динара. Порески обвезник који пређе прописан цензус, тј. који има укупан промет већи од 8 милиона динара, не сматра се малим пореским обвезником. Он је без могућности избора статуса пореског обвезника. Они постају обвезници ПДВ-а, што значи да се морају регистровати у систему ПДВ-а. То подразумева обавезу плаћања ПДВ-а и вођења пореске евиденције, као и право на одбитак претходног ПДВ-а. Остали субјекти, без права на одбитак претходног пореза, овај порез (исказан на рачунима добављача) сматрају трошком набавке. Морају да га укалкулишу у своје продајне цене, што утиче на кретање тржишних цена. По томе што не

остварују право на одбитак претходног пореза, ови порески обвезници су у истом положају у којем су и крајњи купци⁸.

Чланом 33 Закона о ПДВ-у прописан је посебан поступак опорезивања малих обвезника са прометом мањим од 8.000.000 динара. Посебност овог поступка огледа се у могућности опредељења малих обвезника за плаћање ПДВ-а, као израз њиховог слободног избора за једну од опција:

- систем паушалног опорезивања или
- ПДВ систем.

Ако се определе за паушално опорезивање, они не исказују ПДВ на рачунима за извршени промет робе и услуга и не воде пореску евиденцију, али су и без права на одбитак претходног пореза. Они плаћају добављачима ПДВ, у износу исказаном на рачуну, док се у књиговодству ПДВ исказује у набавној вредности материјала, робе, основних средстава и трошкова пословања.

Мали обвезник (паушалац) може се, у било које време у току године, одрећи права на паушално опорезивање и определити се за систем ПДВ-а. То може учинити и онда када испуњава све услове за одржање статуса паушалца, тј. када је његов промет мањи од 8.000.000 динара. Мали обвезници који се определе за систем ПДВ-а, морају се регистровати као обвезници ПДВ-а. Предузетници који уђу у систем ПДВ-а, добијају од надлежног пореског органа потврду о регистрацији у тај систем. По извршеној регистрацији, они имају право исказивања ПДВ-а у рачунима и право на одбитак претходног пореза, уз обавезу вођења прописане пореске евиденције. Да би се евидентирао у систему ПДВ-а, мали обвезник мора да поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. У том случају, а у складу са чл. 33. став 3 Закона о ПДВ-у, мали обвезник стиче сва права и обавезе обвезника ПДВ-а.

Обавеза плаћања ПДВ-а траје најмање две године. По истеку тог рока, мали порески обвезник који у претходних 12 месеци није остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, или због престанка обављања делатности, може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ-а, на основу којег надлежни порески орган издаје потврду о брисању из евиденције за ПДВ. Без ове потврде, АПР, односно надлежни орган за вођење регистра, не може извршити брисање обвезника из регистра привредног субјектата (уколико је реч о субјекту који престаје да обавља делатност). Ако је реч о обвезнику који је добио потврду о брисању из евиденције ПДВ-а због тога што не жели да буде ПДВ обвезник, јер му је промет мањи од 8.000.000 динара, по пријему акта од надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције, обвезник је дужан да пореском органу поднесе захтев за паушално опорезивање. То мора учинити најкасније 15 дана од дана пријема акта. Ако порески орган на основу захтева или провером утврди да нису испуњени услови за паушално опорезивање предузетника, испоставиће му решење којим ће му наложити вођење пословних књига (његово је право да се определи да ли ће пословне књиге водити по систему простог или двојног књиговодства), а обвезник ће и даље имати статус ПДВ обвезника.

⁸ Данас у Србији бројни предузетници плаћају порез на паушално утврђен приход од промета робе и услуга, али има и предузетника који су обвезници ПДВ-а по сили закона, или су се добровољно определили за такав статус, иако им је укупан приход знатно нижи од цензуса прописаног за улазак у систем ПДВ-а.

Обавеза плаћања ПДВ-а може престати и предузетнику који је у претходних 12 месеци остварио промет мањи од 8 милиона динара, уз услов да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ-а и за брисање из евиденције за ПДВ. То значи да ако обвезник не поднесе захтев за брисање из евиденције за ПДВ, надлежни порески орган не може по службеној дужности да га избрише из те евиденције. Обвезник коме престане статус обвезника ПДВ-а, уз захтев за паушално опорезивање, дужан је да поднесе и пореску пријаву, у року од 15 дана од дана пријема акта надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције за ПДВ (чл. 94 Закона о порезу на доходак грађана).

Мали порески обвезник који има статус обвезника ПДВ-а дужан је да примаоцу добара и услуга изда рачун, за сваки извршени промет, са обрачунатим ПДВ-ом. Рачун је основни документ у којем обвезник ПДВ-а обрачунава ПДВ на вредност извршеног промета добара и услуга. Ова обавеза постоји и ако обвезник авансно наплати део или пун износ накнаде, с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ. Може се десити да паушалац, иако није обвезник ПДВ-а, на рачуну искаже ПДВ или одбије ПДВ као претходни порез. Он на то нема право, због чега постаје дужник ПДВ-а, односно мора да плати ПДВ у назначеном износу. С обзиром на то да није обвезник ПДВ-а, такав предузетник нема могућност повраћаја ПДВ-а у наредном периоду.

Може се десити и да обвезник не обрачуна ПДВ или да не плати ПДВ у прописаном року. За прекршаје по том основу, чланом 60 Закона о ПДВ-у предвиђена је новчана казна. Порески обвезник који прими рачун са исказаним ПДВ-ом од малог обвезника који није у систему ПДВ-а, тако плаћен ПДВ нема карактер претходног пореза. За тај износ ПДВ-а купац не може да умањи дуговани порез.

Истичемо и да има малих обвезника који се, иако испуњавају услове за стицање статуса паушалног обвезника, опредељују за улазак у систем ПДВ-а, јер немају обавезу ни право исказивања ПДВ-а на рачунима, али немају ни право на одбитак претходног пореза. Подразумева се и да мали порески обвезник има обавезу праћења висине укупног промета у претходних 12 месеци и када премаше (или процене да ће премашити) тај износ дужан је да поднесе евиденциону пријаву за ПДВ, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве. Подношењем пријаве губи се статус малог пореског обвезника и прелази се у редовне обвезнике ПДВ-а.

Обавеза подношења пореске пријаве за пореске дужнике

Пореске дужнике чине лица која се нису регистровала за обвезнике ПДВ-а. За пореског дужника порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пријава и плаћа ПДВ, јесте календарски месец. Порески дужници су дужни да пореску пријаву поднесу у року од 10 дана по истеку пореског периода у којем је настала пореска обавеза. За разлику од пореских обвезника који су дужни да подносе пореску пријаву за сваки порески период, без обзира на то што нису имали промет, порески дужници имају обавезу подношења пореске пријаве само за онај порески период у ко-

јем је настао дуг по основу ПДВ-а (у пореском периоду у којем нема обавезе ПДВ-а они не подносе пореску пријаву). У пореске дужнике убрајају се лица из:

а) чл. 10. став 1. тачка 2 и 3. Закона о ПДВ:

– порески пуномоћник кога одреди страном лице које нема седиште ни сталну пословну јединицу у нашој земљи, односно пребивалиште, а које обавља промет добара и услуга у Републици Србији и

– прималац добара и услуга, ако страном лице из претходне алинеје не одреди пореског пуномоћника.

Пример: страном правно лице, регистровано у Ирској, намерава да прода белу технику трговинском предузећу „Оријентир“ из Смедеревске Паланке. С обзиром на то да није постигнут коначан договор о купопродаји са потенцијалним купцем, као и чињенице да нема пословно седиште, нити сталну пословну јединицу на територији Републике Србије, страном предузеће је за пореског пуномоћника овластило шпедитерско предузеће „Еврошпед“ из Смедерева. Дана 25.9.2014. године извршен је увоз и царинење беле технике у вредности од 1.500.000 динара. Царинска испостава је, на основу фактуре страног лица, обрачунала ПДВ у износу од 300.000 динара. Порески пуномоћник је дужан да приликом подизања робе из царинског надзора изврши уплату обрачунаог ПДВ-а (он нема обавезу плаћања фактурне вредности увезене робе). Његова је обавеза и да по том основу, за порески период 1. до 30. 9. 2014. године, попуни пореску пријаву и поднесе је пореском органу, најкасније до 15.10.2014. године.

Међутим, страном правно лице не мора да овлашћује пореског обвезника, уколико се испорука беле технике остварује према купопродајном уговору закљученом између трговинског предузећа „Оријентир“ и његовог инопартнера. У том случају, робу прима увозник (трговинско предузеће), који има обавезу плаћања уговорене вредности робе (1.500.00 динара) и ПДВ-а (300.000 динара). Његова је обавеза и да попуњену пореску пријаву за порески период у којем је извршен увоз робе, преда пореском органу;

б) чл. 10. став 1. тачка 4. Закона о ПДВ-у. Порески дужник је лице које је у рачуну или другом документу који служи као рачун грешком исказао ПДВ (он није обвезник ПДВ-а, па нема ни право његовог исказивања) или није извршио промет добара и услуга.

Пример: трговинска радња „Украс“ из Зајечара остварује годишњи промет добара и услуга од 4.000.000 динара. Иако није у систему ПДВ-а, власник радње је грешком на фискалном одсечку, издатом 18. 9. текуће године, приликом продаје бојлера у вредности од 10.000 динара, зарачунао ПДВ у износу од 2.000 динара. С обзиром на то да нема право исказивања ПДВ-а у својим излазним рачунима, овај предузетник је дужан да плати тако исказани ПДВ и да попуни пореску пријаву, за период 1. до 30. 9. текуће године. Пријаву мора да преда пореском органу најкасније до 15.10. текуће године, што је и рок да изврши уплату ПДВ-а.

За разлику од пореских обвезника који су дужни да за сваки порески период подносе пореску пријаву, порески дужници то чине само у изузетним ситуацијама – ако је настала обавеза плаћања ПДВ-а.

Порески период

Порески период је онај за који обвезник обрачунава и плаћа ПДВ и предаје пореску пријаву. Порески период може бити календарски месец или календарско тромесечје. Критеријум за одређивање пореског периода је укупно остварен или укупно процењен промет добара и услуга пореског обвезника, без пореза по одбитку оствареног промета опреме и објеката за вршење делатности. Порески обвезници који се определе за статус једномесечног или тромесечног пореског обвезника подносе захтев за одобрење тог статуса пореском органу. Према чл. 48 Закона о ПДВ:

а) *календарски месец* је порески период за:

– обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 50 милиона динара или који процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 50 милиона динара;

– обвезника коме је порески орган одобрио плаћање ПДВ-а по принципу наплаћене реализације (то су обвезници чији је укупан промет мањи од 50 милиона динара);

– обвезника који се први пут, у текућој календарској години, региструје као ПДВ обвезник. За ове обвезнике, порески период је календарски месец за текућу и наредну календарску годину, независно од дана регистрације за обављање делатности.

Обвезник ПДВ-а коме је за порески период одређен календарски месец дужан је да пореску пријаву подноси пореском органу у року од 15 дана по истеку пореског периода. Он може да поднесе захтев за промену пореског периода у календарско тромесечје, уколико утврди да му је укупан промет у претходних 12 месеци смањен на ниво испод 50.000.000 динара. Одобрени порески период по поднетом захтеву траје најмање 12 месеци.

Пример: обвезник ПДВ-а, који обрачунава ПДВ, предаје пореску пријаву и плаћа ПДВ месечно, утврдио је да је 17. 5. текуће године остварио укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци мањи од 50.000.000 динара. Пореску пријаву за текући порески период дужан је да поднесе најкасније до 15. јуна текуће године. Затим, пореске пријаве подноси, обрачунава и плаћа ПДВ тромесечно (до 20. септембра, до 20. децембра итд.).

б) календарско тромесечје је порески период за обвезника ПДВ-а који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 50.000.000 динара (осим за обвезника који примењује систем наплате јер је за њега порески период календарски месец). Обвезник коме је за порески период одређено календарско тромесечје, дужан је да пореску пријаву поднесе пореском органу у року од 20 дана по истеку пореског периода. Ако се промене услови, нпр. оствари укупан промет (или процењује да ће остварити укупан промет) већи од 50.000.000 динара, обвезник је дужан да поднесе захтев пореском органу за промену пореског периода у календарски месец. То може учинити само на почетку календарске године, односно до 15. јануара. Порески период који је одобрен на основу таквог захтева траје најмање 12 месеци, што значи да након истека тог периода обвезник може опет да промени порески период у календарско тромесечје.

Интервал за обрачун и плаћање ПДВ-а за мале пореске обвезнике износи три месеца, што је повољније решење од интервала за обрачун и плаћање ПДВ-а за редовне пореске обвезнике (1 месец).

Обавезе и права редовног пореског обвезника, коме је за порески период одређен календарски месец су:

- обрачунава ПДВ за сваки месец;
- подноси пореску пријаву за сваки месец, најкасније до 15. у наредном месецу, за претходни месец;
- плаћа ПДВ приликом подношења пореске пријаве, најкасније до 15. у наредном месецу;
- остварује право на повраћај ПДВ најкасније у року од 25 дана по истеку месеца. Ако претежно врши промет добара у иностранство, обавезник има право на повраћај ПДВ најкасније у року од 25 дана по истеку месеца.

Обвезник коме је за порески период одређено календарско тромесечје дужан је да:

- обрачунава ПДВ за свако тромесечје;
- подноси пореску пријаву за свако тромесечје, најкасније у року од 20 дана по истеку тромесечја (до 20. априла, 20. јула, 20. октобра текуће године и до 20. јануара наредне године);
- плаћа ПДВ приликом подношења пореске пријаве, најкасније у року од 20 дана по истеку тромесечја;
- остварује право на повраћај ПДВ-а најкасније у року од 45 дана по истеку тромесечја.

Пореска пријава се доставља за календарске месеце, односно календарска тромесечја, без обзира на то да ли у том пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ-а или има право на повраћај ПДВ-а, односно право на порески кредит.

Ако мали порески обвезник у календарском тромесечју оствари укупан промет већи од 50 милиона динара (чл. 48. став 3 Закона о ПДВ), порески период је календарски месец, почев од месеца по истеку календарског тромесечја. Мали порески обвезник може да поднесе пореском органу захтев за промену пореског периода у календарски месец, најкасније до 15. јануара текуће године. У том случају, одобрен порески период траје најмање 12 месеци.

Редовна наплата пореза по принципу фактурисане и наплаћене реализације

Према чл. 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији (Сл. гл. РС бр. 80/02, 47/13), све јавне приходе у виду пореза на различите врсте прихода правних и физичких лица, наплаћује Пореска управа. Постоје две врсте (могућности) наплате пореза:

1. редовна, која се врши о року доспелости пореске обавезе. Наплата пореза обавља се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза, у рокови-ма прописаним законом. Изузетно, порез се може наплатити:

- путем компензације и
- конверзијом потраживања по основу пореза у трајни улог Републике Србије;

2. принудна, која се предузима кад доспела пореска обавеза није намирена до истека рока доспелости.

Редовна наплата пореза извршава се из прихода које порески обвезник остварује током пословне године по различитим основама. Приходи се могу обрачунати на један од два начина:

а) *Приходи према принципу фактурисане реализације.* Пословни приходи се обрачунавају на бази извршене продаје производа и услуга до краја пословне године, без обзира на то да ли је извршена наплата до 31.12. или ће то бити накнадно учињено. По овом систему, у приходе улазе наплаћен приход од извршене продаје, тј. остварен прилив новчаних средстава у том обрачунском периоду, као и потраживања новчаних средстава од продаје (само она потраживања за која је извесно да ће бити наплаћена). Према нашим прописима, у примени је принцип фактурисане реализације, због чега обавеза плаћања ПДВ-а настаје након испоруке и по прихватању производа и услуга од стране купца, без обзира на то што до краја текуће године (31.12) није извршена наплата потраживања. Неретко, предузетници и привредна друштва морали су се задуживати да би намирили обавезе према држави:

– обавезе плаћања пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада. Ове обавезе доспевају на исплату у моменту исплате зарада и накнада, без обзира на то што привредни субјект није извршио наплату потраживања. Од 1.1.2014. године зараде и накнаде не могу бити исплаћене, а да претходно није извршена уплата пореза и доприноса. Ако нема новчаних средстава за исплату дажбина према држави, предузеће мора да пронађе додатне изворе, како би извршила исплату зарада. У томе је суштина додатног финансијског напрезања, узрокованог обрачуном прихода по принципу фактурисане реализације;

– обавезе плаћања ПДВ-а. Ове обавезе доспевају на исплату с фактурисањем реализације робе и услуга, без обзира на то што није извршена наплата потраживања. Обавеза плаћања ПДВ-а настаје: а) даном отпремања (отпочињања слања) или даном допремања робе, у зависности од типа транспортне клаузуле (садржане у уговору о купопродаји), којом се утврђује тренутак примопредаје власништва; б) даном предаје основног средства купцу, по завршетку монтаже; ц) даном читавања стања утрошене воде, електричне енергије и гаса и д) даном уласка робе у царинску испоставу која царини увозну робу.

Из законског одређења да се приходи обрачунавају према фактурисаној реализацији, произлазила је обавеза плаћања ПДВ-а без обзира на то што предузеће није извршило наплату потраживања. Чланом 36 Закона о ПДВ-у уводи се систем плаћања ПДВ-а тек кад се добра и услуге наплате, што је у примени од 1. јануара 2013. године.

б) *Приходи према принципу наплаћене реализације,* тј. извршене наплате продатих учинака и робе. Приход привредног субјекта у одређеном периоду једнак је текућем приливу новчаних средстава у том периоду, без обзира на то када су производња и продаја, *de facto*, обављени. У складу са чл. 36а Закона о ПДВ-у, Пореска управа ће пореском обвезнику одобрити обрачунавање и плаћање ПДВ-а по принципу наплаћене реализације уколико укупан промет робе и услуга у претходних 12 месеци није већи од 50 милиона динара и који је у претходних 12 месеци непрекидно био евидентиран за обавезу плаћања ПДВ-а. Да би остварио то право, обвезник ПДВ-а треба да поднесе захтев надлежном пореском органу за одобрава-

ње плаћања ПДВ-а по наплаћеном потраживању, заједно са изјавом о оствареном промету у претходних 12 месеци. Порески орган проверава испуњеност услова за обрачунавање ПДВ-а по систему наплате, а затим издаје потврду о одобравању система наплате. По пријему потврде може почети примена система наплате потраживања. Наравно, порески орган може одбацити захтев за одобравање система наплаћене реализације (као основе плаћања ПДВ-а), ако обвезник не испуњава прописане услове (нпр. ако је остварен промет у претходној години већи од 50 милиона динара). Из истог разлога може престати и систем наплате потраживања, после чега не престаје ПДВ обавеза пореског обвезника, већ он наставља да обрачунава и плаћа ПДВ према фактурисаној реализацији. У том случају, он подноси захтев надлежном пореском органу за одобравање плаћања ПДВ-а према наплаћеном потраживању. Уз захтев, он подноси и изјаву о оствареном промету у претходних 12 месеци. По пријему захтева и провери испуњености услова за систем наплате, Пореска управа издаје потврду о одобравању система наплате, тј. о одобравању плаћања пореске обавезе по наплаћеној реализацији. По пријему ове потврде, обвезник примењује систем наплате потраживања почев од првог дана наредног пореског периода.

Обвезник коме је одобрена примена система наплате потраживања, обрачунава ПДВ за извршени промет добара и услуга и издаје рачун у којем исказује обрачунати ПДВ, уз обавезу да у рачуну истакне да за тај промет добара и услуга примењује систем наплате. Обвезнику коме је одобрен систем наплате потраживања дужан је (према чл. 10 Правилника о садржини и начину вођења евиденције о ПДВ, Сл. гл. РС бр. 120/12) да води пореску евиденцију. Обавезу ПДВ-а, исказану у рачуну, он ће платити у пореском периоду у којем је наплатио потраживање или део потраживања. Обвезник ПДВ-а коме је одобрен систем наплате, има право на одбитак претходног пореза, али под условом да је добављачу платио обавезу за извршену набавку, односно да је плаћен ПДВ при увозу добара. Ако обвезник ПДВ-а не наплати потраживање по основу промета робе и услуга у року од 6 месеци од дана када је извршио промет, дужан је да ПДВ плати за порески период у којем је истекао рок од 6 месеци. Систем наплате престаје првог дана наредног пореског периода:

– по жељи обвезника ПДВ-а, а на основу изјаве о престанку система наплате, коју је доставио пореском органу и

– уколико обвезник не испуњава услове за коришћење система наплате потраживања (нпр. има промет већи од 50 милиона динара).

У оба случаја порески орган издаје потврду о престанку система наплате потраживања. После тога, не престаје ПДВ обавеза пореског обвезника, већ он наставља да обрачунава и плаћа ПДВ према фактурисаној реализацији. Систем наплате престаје и предузетнику који је поднео захтев за брисање из евиденције ПДВ-а, након чега добија статус паушалца. При престанку система наплате, обвезник ПДВ-а дужан је да последњи порески период у којем је примењивао систем наплате плати и пореску обавезу за промет добара и услуга за који није наплатио потраживање и има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету којем није платио обавезу за промет добара и услуга, одбије као претходни порез.

Принудна наплата пореза

Принудна наплата пореза предузима се уколико доспела пореска обавеза није намирена до истека рока доспелости. Пре него приступи принудној наплати неизмирених обавеза према држави, Пореска управа ће обвезнику послати опомену за плаћање пореза (чл. 71 Закона о пореском поступку и пореској администрацији). Опоменом се налаже да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од 5 дана од дана пријема опомене, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене, до дана уплате доспелог пореза.

У складу са чл. 73–74б Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Пореска управа може одложити плаћање пореског дуга, тј. дугованог пореза, у целисти или делимично, правном и физичком лицу, само уколико то плаћање на дан доспелости:

- за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење и
- наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Члан 2 Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга (Сл. гл. РС бр. 53/03, 71/05) прописао је да Пореска управа може обвезнику да одложи плаћање дуга, ако дуг износи најмање, и то за:

1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;

2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;

3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Ако су оба ова услова испуњена, обвезник подноси пореском органу захтев за одлагање плаћања пореског дуга. У складу са тачком 4 Упутства за поступање по захтевима пореских обвезника за одлагање плаћања пореског дуга (Сл. гл. РС бр. 80/02 ... 93/12), захтев се може поднети:

- пре и после истека рока доспелости пореза за плаћање;
- пре и после издавања и достављања опомене обвезнику;
- после истека рока за плаћање из опомене, а пре почетка поступка принудне наплате пореза;
- у току поступка принудне наплате пореског дуга.

Уз захтев, обвезник подноси доказе о испуњености оба услова, као и средства обезбеђења наплате. То су:

1. хипотека на непокретности обвезника;
2. залога на покретним стварима обвезника;
3. неопозива банкарска гаранција;
4. трасирана меница, акцептирана или авалирана и сл.

Порески орган разматра захтев, који са предлогом решења доставља ради доношења коначне одлуке и то:

1. министру или лицу које он овласти – на основу предлога пореског органа према главном месту пословања, односно месту пребивалишта обвезника, осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2. градоначелнику, односно председнику општине, односно лицу које он овласти, јединици локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже.

Одлуком се може одобрити једнократно одлагање или плаћање пореског дуга на рате, али најдуже до 24 месеца. Обвезнику се може само изузетно одобрити одлагање плаћања пореског дуга и онда када не испуњава оба услова, али нуди инструмент обезбеђења на износ који не може бити мањи од висине пореског дуга, и то:

- неопозиву банкарску гаранцију или
- меницу авалирану од стране пословне банке.

Изузетно, од обвезника се не захтева испуњење услова, ни давање средстава обезбеђења наплате, ако порески дуг, на дан подношења захтева за одлагање плаћања износи:

- за правно лице – до 500.000 динара;
- за предузетника – до 100.000 динара и
- за физичко лице – до 50.000 динара.

Одлагање плаћања пореског дуга врши се на основу решења пореске управе или потписивањем споразума између Пореске управе и пореског обвезника. За време док траје одлагање плаћања пореског дуга, Пореска управа обрачунава камату. Ако се порески обвезник не придражава рокова из решења, односно споразума о одлагању пореског дуга, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење, а доспели дуг принудно наплатити. Принудна наплата пореза може се извршити:

1. из средстава обезбеђења. У том случају, Пореска управа не доноси решење о принудној наплати, већ само обавештава обвезника да ће приступити принудној наплати дуга из средстава обезбеђења наплате;

2. у поступку принудне наплате над обвезником. Принудна наплата врши се из целокупне имовине пореског обвезника. Као предмет принудне наплате могу бити не само новчана средства и новчана потраживања пореског обвезника, већ и његове ХОВ, покретне ствари и непокретности који се излажу продаји. Одлука о томе која ће средства обвезника бити искоришћена за извршење принудне наплате, у надлежности је Пореске управе, која ради тога доноси одговарајуће решење о принудној наплати пореза. Треће лице, осим члана домаћинства пореског обвезника, може да пружи доказ да има право на ствари које су предмет принудне наплате. Тада Пореска управа може да прекине, односно обустави примену мера принудне наплате над тим предметом.

Поступак принудне наплате Пореска управа започиње доношењем решења о принудној наплати пореза, ако порезник није платио порез (у целости или делимично), ни након слања опомене. Решење о принудној наплати постаје извршно даном достављања. Осим наплате заосталог дуга са каматом, на терет пореског обвезника падају и:

- трошкови принудне наплате и
- једнократна такса на принудну наплату пореза у висини од 5% од износа доспелих, а неплаћених пореза (чл. 83 Закона о пореском поступку).

Поступак принудне наплате може бити:

– прекинут, нпр. ако се утврди постојање грешке при обрачуну пореске обавезе (јер је порез нижи од обрачунатог), до исправке решења о пореском дугу или

– обустављен, нпр. ако порески обвезник накнадно плати порески дуг, укључујући настале трошкове принудне наплате и таксу. У случају обуставе поступка принудне наплате, Пореска управа издаје решење о обустави, које се доставља и организацији која спроводи принудну наплату са рачуна.

Ради обезбеђења наплате пореза после почетка принудне наплате из новчаних средстава, Пореска управа доноси решење о принудној наплати пореза, којим привремено забрањује пореском обвезнику измирење новчаних обавеза према трећим лицима, по основу пребијања (компензације), асигнације, цесије итд. У питању је блокада рачуна обвезника. Привремена мера траје до завршетка поступка принудне наплате пореза. Ову привремену меру забране располагања новчаним средствима, Пореска управа може укинути ако порески обвезник поднесе средство обезбеђења наплате пореског потраживања.

После достављања решења о увођењу привремених мера обезбеђења наплате пореског дуга, пореском обвезнику није дозвољено да располаже предметима принудне наплате на којима је залога успостављена. Решењем о принудној наплати пореза из новчаних средстава обвезника обустављају се све финансијске трансакције преко рачуна пореског обвезника, осим трансакција које се односе на намиривање пореза. Ради пописа, процене и заплене покретних ствари, службеник пореске управе, овлашћен за спровођење принудне наплате (порески извршитељ), има право да уђе на земљиште и у просторије у којима порески обвезник обавља своју пословну делатност. Порески извршитељ има право да уђе и у стан ради пописа и процене и заплене покретних ствари и процене стана. Ако држалац стана не дозвољава улазак у стан, Пореска управа подноси захтев надлежном суду за доношење решења којим се пореском извршитељу то дозвољава. Суд је дужан да донесе решење по овом захтеву, најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева.

Пре приступања попису, порески извршитељ показује решење о принудној наплати и позива пореског обвезника да плати неизмирени дуг. Попис покретних ствари спроводи се у присуству два сведока. Првенство у попису имају ствари које се најлакше могу уновчити. Порески извршитељ је овлашћен да удаљи лице које омета спровођење принудне наплате. Принудна наплата пореза може се извршити:

1. запленом и преносом новчаних средстава са текућег и девизног рачуна пореског обвезника на уплатни рачун јавних прихода, у складу са Одлуком о начину вршења принудне наплате са рачуна клијента (Сл. гл. РС бр. 14/14);

2. преносом новчаних потраживања обвезника на уплатни рачун јавних прихода. Решењем о принудној наплати пореза пореском обвезнику се налаже да свој дуг намири уплатом на уплатни рачун јавних прихода, по доспелости потраживања;

3. запленом зараде (ако је обвезник у радном односу изван своје радње) или пензије. Решењем о принудној наплати пореза налаже се исплатиоцу зараде, односно пензије, да врши њихову обуставу и уплату на уплатни рачун јавних прихода;

4. запленом и продајом ХОВ-а, покретних ствари и непокретности.

Ако се принудна наплата пореза извршава на бази продаје покретних ствари и непокретности, решењем Пореске управе пореском обвезнику се налаже да у одређеном року Пореској управи преда дуговану покретну ствар или непокретност.

Ако дужник ни у том року не изврши плаћање пореза, Пореска управа врши принудну наплату тако што проценитељ пописује, процењује, плени и продаје:

– покретне ствари. О извршеном попису и процени вредности ствари, порески извршитељ саставља записник који доставља пореском обвезнику. Он може изјавити приговор у року од 3 дана од дана достављања записника. Поступак принудне наплате се прекида до доношења закључка по приговору. Ако је ствар подложна кварењу или ако њено чување изискује велике трошкове, до прекида принудне наплате неће доћи. У том случају, Пореска управа продаје ствар непосредном погодбом (чл. 102 Закона о пореском поступку...). Ако се одређене покретна ствар пореског обвезника налази код другог лица, оно је дужно да је, на захтев пореског извршитеља, преда за сврху принудне наплате или да плати пореску обавезу Пореској управи (тада му порески извршитељ издаје потврду о предаји, односно о уплати дугованог износа).

Продаја покретних ствари врши се путем усменог јавног надметања или непосредном погодбом између купца и Пореске управе, о чему се доноси закључак. Оглашавање продаје врши се на интернет страни и на огласној табли, а у дневном листу – ако је процењена вредност покретних ствари већа од 1.000.000 динара;

– непокретности. Непокретност се пописује, одређује њена почетна вредност и продаје од стране пореског извршитеља, на основу решења о принудној наплати. Заплону непокретности врши порески извршитељ, који пре приступања заплени мора да покаже овлашћење и решење о принудној наплати. Тада ће, још једном, позвати пореског обвезника да плати дуговани износ. Заплена непокретности спроводи се у присуству два пунолетна сведока. Извршитељ је овлашћен да удаљи лице које омета спровођење принудне наплате, а у случају потребе може да затражи помоћ полиције. О извршеној заплени непокретности саставља записник. У року од 3 дана од коначности решења о принудној наплати, Пореска управа утврђује почетну вредност непокретности, путем решења. Против тог решења порески обвезник може изјавити приговор у року од 3 дана од дана пријема. Против решења по приговору, жалба није допуштена.

Продаја непокретности обавља се путем усменог јавног надметања. Оглас се објављује на огласној табли организационе јединице Пореске управе на чијој територији се налази непокретност и у дневном листу. Продаја непокретности врши се у седишту организационе јединице Пореске управе која ту продају спроводи. Ако непокретност не буде продата путем усменог јавног надметања, продаја непокретности врши се непосредном погодбом. Ако се ни на овај начин не може продати, непокретност се преноси у својину Републике. Купци овакве непокретности не могу бити порески обвезник и лица запослена у Пореској управи, као ни са њима повезана лица. Купац непокретности дужан је да уплати износ за који му је непокретност продата, у року од 8 дана од дана закључења уговора. Ако он не изврши уплату, Пореска управа позива другог најповољнијег понуђача. Ако ни он не уплати уговорени износ, Пореска управа наставља поступак продаје. По извршењу уплате, Пореска управа доноси решење о предаји непокретности купцу. Приходе од продаје покретних и непокретних ствари Пореска управа уплаћује на уплатни рачун јавних прихода. Ако је продајом остварена већа цена од износа пореске обавезе, разлика се враћа пореском обвезнику у року од 30 дана, а камата се обрачунава у корист обвезника по истеку тог рока.

Ако Пореска управа у поступку принудне наплате утврди да порески обвезник нема имовину из које се порески дуг може намирити принудном наплатом, јер је вредност имовине мања од пореског дуга, Пореска управа ће решењем констатовати привремену несолвентност и покренути стечајни поступак. Ако порески обвезник поново постане солвентан, Пореска управа ставља ван снаге решење о проглашеној несолвентности и наставља поступак принудне наплате.

Право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза застарева за 5 година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез (чл. 114 Закона о пореском поступку...). Застарелост права на наплату пореза почиње да тече од првог дана наредне године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Литература

1. Brigham, E., F., Gapenski, L. C.: *Financial Management*, The Dryden Press, Forth Worth, 1994.
2. Ђузовић, С.: *Трговина, принципи, структура и развој*, Висока пословна школа струковних студија „Чачак”, Београд, 2014.
3. Elliot B, Elliot J.: *Financial Accounting, Reporting and Analysis*, Prentice Hall, 2002.
4. Хрустић, Х.: *Порез на додату вредност*, Стилос, Нови Сад, 2004
5. Илић, Г., Радовановић, Р., Шкарић – Јовановић, К.: *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 1997.
6. Kieso, W. D, Weygandt, J. J, Kieso, E. D, Kimmel, D. P.: *Managerial Accounting – Tools for Business recision Making*, John Wiley Sons Inc, USA, 2002.
7. Красуља, Д., Иванишевић, М.: *Пословне финансије*, Економски факултет, Београд, 2000.
8. Meigs, R. F, Williams, J. R, Нака, S. F, Bettner, M. S.: *Financial Accounting*, Irvin Mc Graw Hill, Boston, 2001.
9. Павловић, М. и др.: *Примена контног оквира за предузећа, задруге и предузетнике у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања*, Привредни саветник, Београд, 2010.
10. Павловић, М. и др.: *ПДВ – Збирка прописа о порезу на додату вредност*, Привредни саветник, Београд, 2004.
11. Петковић, З.: *Пореско књиговодство и евиденција*, Београдска пословна школа, Београд, 2013.
12. Петровић, Д., Петровић, Н.: *Финансијско рачуноводство*, Висока пословна школа – Чачак, Београд, 2014.
13. Радичић, М., Раичевић, Б.: *Јавне финансије, теорија и пракса*, Дата статус, Београд, 2011.
14. Савић, М., Татић, И., Нешић, В. и др.: *ПДВ приручник за примену прописа о порезу на додату вредност*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2005.
15. Станић, С., Павловић, М., и др.: *Приручник о примени контног оквира у складу са МРС/МСФИ, за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике*, Привредни саветник, Београд, 2007.
16. Шкарић – Јовановић, К.: *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2007.

Законски прописи

1. Закон о буџету Р. Србије за 2014. годину, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 110/13).
2. Закон о изменама и допунама Закона о буџету Р. Србије за 2014. годину, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 116/14).
3. Закон о фискалним касама, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 135/04).
4. Закон о ПДВ, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 84/04, 93/12).
5. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02 и 47/13).
6. Закон о трговини, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 53/10 и 10/13).
7. Правилник о облику, садржини и начину вођење евиденције о ПДВ, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 120/12).
8. Правилник о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 123/12).
9. Правилник о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 67/05).
10. Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 53/03, 71/05).
11. Уредба о о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 61/10 и 83/12).
12. Упутство за поступање по захтевима пореских обвезника за одлагање плаћања пореског дуга, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02 и 93/12).
13. Одлука о начину вршења принудне наплате с рачуна клијента, (*Службени гласник Републике Србије*, бр. 14/14).