

Stručni komentar

IZDAVANJE ELEKTRONSKIH FAKTURA ZA PROMET SEKUNDARNIH SIROVINA

Od početka korišćenja sistema elektronskih faktura, u praksi je došlo do potrebe da se razmotre neke od nedoumica u vezi sa specifičnostima izdavanja elektronskih faktura za promet sekundarnih sirovina, a među njima su posebno česta sledeća pitanja:

- 1) Na koji način se izdaje elektronska faktura za promet sekundarnih sirovina kada je u skladu sa članom 10. stav 2. tačka 1) Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV) poreski dužnik primalac dobara?
- 2) Koje su obaveze primaoca sekundarnih sirovina kao poreskog dužnika u pogledu evidentiranja PDV u SEF?
- 3) Na koji način se izdaje elektronska faktura za promet sekundarnih sirovina kada je poreski dužnik u skladu sa članom 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV lice koje vrši promet (prodavac)?
- 4) Da li je obavezno i na koji način se na e-fakturi iskazuje 1% poreza na dobit po odbitku propisanog Zakonom o porezu na dobit pravnih lica ("Sl. glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021 - dalje: ZPDPL), koji kupac obustavlja i plaća prilikom otkupa sekundarnih sirovina?
- 5) Na koji način se izdaje avansna e-faktura za promet sekundarnih sirovina i da li se podatak o porezu na dobit po odbitku od 1% obavezno iskazuje i na avansnoj e-fakturi?

Prethodno navedene nedoumice u praksi obveznika, uz osvrt na bitne poreske aspekte u vezi sa prometom sekundarnih sirovina i otpada, kako iz ugla Zakona o PDV, tako i iz ugla ZPDPL, predmet su analize ovog stručnog komentara.

Porez na dobit po odbitku na promet sekundarnih sirovina

Odredbama člana 40. stav 15. ZPDPL propisano je da je **rezidentno pravno lice koje otkupljuje sekundarne sirovine i otpad od rezidentnog, odnosno nerezidentnog pravnog lica, dužno da prilikom isplate naknade tim licima obračuna, obustavi i na propisani račun uplati porez po odbitku po stopi od 1% od iznosa naknade**, kao i da podnese poresku prijavu nadležnom poreskom organu u roku koji je propisan ovim zakonom.

Stavom 16. istog člana propisano je da iznos naknade iz stava 15. ovog člana ne sadrži porez na dodatu vrednost.

Nadalje, odredbama člana 71. ZPDPL predviđeno je sledeće:

"Porez po odbitku na prihode iz člana 40. stav 15. ovog zakona za svakog obveznika i za svaki pojedinačno ostvareni, odnosno isplaćeni prihod isplati lac obračunava, obustavlja i uplaćuje na propisane račune u roku od tri dana od dana kada je prihod ostvaren, odnosno isplaćen.

Prihod iz stava 1. ovog člana je bruto prihod koji bi nerezidentno pravno lice, odnosno rezidentni obveznik ostvario, odnosno naplatio da porez nije odbijen od ostvarenog, odnosno isplaćenog prihoda.

Poreska prijava za porez po odbitku iz stava 1. ovog člana podnosi se u roku od tri dana od dana isplate prihoda na koji se obračunava i plaća porez po odbitku u skladu sa ovim zakonom.

Porez po odbitku iz stava 1. ovog člana obračunava se i plaća po propisima koji važe na dan ostvarivanja, odnosno isplate prihoda."

Pored navedenog, odredbom člana 104. Zakona o porezu na dohodak građana ("Sl. glasnik RS", br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 - usklađeni din. izn., 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - usklađeni din. izn., 10/2022 - usklađeni din. izn., 138/2022, 144/2022 - usklađeni din. izn. i 6/2023 - usklađeni din. izn. - dalje: ZPDG), propisano je da preduzetnik koji vodi poslovne knjige obračunava i naplaćuje porez po odbitku na prihode koje ostvaruje pravno lice u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica.

To znači da se na preduzetnika koji vodi poslovne knjige primenjuje ista obaveza koja je propisana odredbom člana 40. stav 15. ZPDPL pravnim licima, odnosno da **je i preduzetnik koji vodi poslovne knjige, a koji otkupljuje sekundarne sirovine i otpad od rezidentnog, odnosno nerezidentnog pravnog lica, dužno da prilikom isplate naknade tim licima obustavi i na propisani račun uplati porez po odbitku od 1% na iznos naknade**.

Iz svega prethodnog proizlazi da domaća pravna lica i preduzetnici koji vode poslovne knjige imaju obavezu da prilikom otkupa sekundarnih sirovina **od drugih pravnih lica** (rezidentnih i nerezidentnih), obustave i, u roku od tri dana od isplate naknade, plate porez po odbitku od 1%, koji se obračunava na iznos bruto naknade koju prodavac ostvaruje po tom osnovu.

Dakle, ukoliko je prodavac sekundarnih sirovina pravno lice (privredna društva, ustanove, udruženja itd), a kupac domaće pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige (preduzetnik, preduzetnik poljoprivrednik ili preduzetnik drugo lice), kupac ima obavezu da obračuna i plati porez po odbitku. Ova obaveza dospeva od momenta isplate naknade (ostavljen rok od tri dana za prijavu i plaćanje), bez obzira na to da li se isplata vrši nakon izvršenog prometa ili pre izvršenog prometa (avansno).

Napominjemo da **preduzetnici koji ne vode poslovne knjige (preduzetnik paušalac) u skladu sa ZPDG nije u obavezi da prilikom otkupa sekundarnih sirovina i otpada obustavi i plati porez na dobit po odbitku** o čemu smo detaljnije pisali u Stručnom komentaru časopisa Poresko-računovodstveni instruktor, a koji je objavljen i u pravnoj bazi, pod nazivom: "DALI PREDUZETNIK PAUŠALAC IMA OBAVEZU DA PLAĆA POREZ NA DOBIT PO ODBITKU: • Osvrt na neosnovano mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-171/2022-04 od 20.4.2022. godine •"

Osnovica za obračun poreza po odbitku je uvek bruto iznos naknade, u koji nije uračunat PDV i to bez obzira na to na koji način je naknada ugovorena između prodavca i kupca (bruto ili neto princip).

Takođe, obveznik poreza na dobit po navedenom osnovu je uvek prodavac, a kupac koji obustavlja i plaća porez je samo platac - odnosno lice koje vrši uplatu poreza u ime i za račun prodavca, ali za njega i u računovodstvenom smislu bruto iznos naknade predstavlja nabavnu vrednost nabavljenih sirovina, dok samo prodavac evidentira trošak poreza - što ima određeni uticaj i na način fakturisanja, o čemu će u nastavku biti reči.

Poreski dužnik PDV kod prometa sekundarnih sirovina

Opšte pravilo je da je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši promet dobara i/ili usluga. Međutim, u nekim slučajevima obveznik PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga nije poreski dužnik za taj promet, već se poreskim dužnikom smatra primalac tih dobara ili usluga (tzv. sistem obrnute naplate).

U vezi sa navedenim, odredbom člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV predviđeno je da je izuzetno od opšteg pravila, **poreski dužnik primalac dobara ili usluga, obveznik PDV, za promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima, izvršen od strane drugog obveznika PDV**.

Shodno navedenom, da bi se primalac dobara i/ili usluga smatrao poreskim dužnikom u slučaju prometa sekundarnih sirovina, potrebno je da kumulativno budu ispunjeni sledeći uslovi:

- 1) da se promet vrši između dva obveznika PDV i
- 2) da se dobro, odnosno usluga, u smislu propisa kojima se uređuje oporezivanje potrošnje PDV, smatra sekundarnom sirovinom, odnosno uslugom koja je neposredno povezana sa sekundarnim sirovinama.

Ukoliko jedan od navedenih uslova nije ispunjen, ne primenjuje se navedeni izuzetak od opšteg pravila da

se primalac smatra poreskim dužnikom pa tako:

- 1) Ukoliko se dobra i usluge ne smatraju sekundarnim sirovinama i uslugama koje su neposredno vezane za promet sekundarnih sirovina u smislu Zakona o PDV i Pravilnika o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV), a promet vrši PDV obveznik, ovo lice je i poreski dužnik za taj promet;
- 2) Ukoliko promet vrši PDV obveznik licu koje nije u PDV sistemu, poreski dužnik je lice koje vrši promet (bez obzira na vrstu dobara i/ili usluga);
- 3) Ukoliko promet vrši lice koje nije PDV obveznik, PDV se ne obračunava bez obzira na vrstu dobara i/ili usluga, kao i bez obzira na to da li se promet vrši licu koje je u PDV sistemu ili ne.

Sva prethodno navedena pravila uređena propisima o PDV, nemaju uticaj na obaveze za porez na dobit po odbitku, koje su prethodno opisane.

Takođe treba imati u vidu da se sekundarnim sirovinama u smislu PDV propisa i sekundarnim sirovinama i otpadom u smislu propisa o porezu na dobit pravnih lica, ne misli nužno na istu vrstu dobara, odnosno postoje određene razlike u pojmu sekundarnih sirovina iz jednog i drugog ugla, na šta ukazujemo u nastavku.

Ono što jeste važno za odgovor na prvobitno postavljena pitanja u vezi sa izdavanjem e-faktura za promet sekundarnih sirovina jeste to da u zavisnosti od ispunjenosti Zakonom propisanih uslova poreski dužnik PDV može biti ili primalac dobara i/ili usluga ili lice koje vrši promet, u vezi sa čim ćemo dati konkretne primere izdatih e-faktura.

Šta se smatra sekundarnim sirovinama iz ugla Zakona o PDV i ZPDPL

Iz ugla propisa o PDV

Za potrebe primene člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, odgovor na pitanje šta se smatra sekundarnim sirovinama i uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama daje Pravilnik o PDV, koji u čl. 22. i 23. predviđa sledeće:

1) Sekundarne sirovine

Sekundarnim sirovinama, u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju se:

- 1) otpaci i ostaci od metala i njihovih legura, osim od plemenitih metala i njihovih legura;
- 2) zgura, uključujući i granulisanu, kovarina i ostali otpaci pri proizvodnji gvožđa ili čelika;
- 3) zgura, pepeo i ostaci koji sadrže metale, arsen ili jedinjenja metala i arsena, koji ne nastaju pri proizvodnji gvožđa i čelika;
- 4) granule i prah, od sirovog gvožđa, manganovog ogledalastog gvožđa, gvožđa ili čelika;
- 5) otpaci i ostaci od plemenitih metala, metala platiranih plemenitim metalom i ostali ostaci i otpaci koji sadrže plemenite metale;
- 6) otpaci i ostaci hartije ili kartona za ponovnu preradu;
- 7) stakleni krš i ostali otpaci od stakla;
- 8) otpaci, strugotine i ostaci od plastičnih masa;
- 9) otpaci, strugotine i ostaci od gume (osim tvrde gume), prah i granule dobijene od tih proizvoda;
- 10) otpaci od tekstila, kože, imitacije kože i krzna.

Sekundarnim sirovinama, u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju se i dobra koja se pretežno sastoje od jednog ili više materijala iz stava 1. ovog člana, a koja su neupotrebljiva zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno dobra neupotrebljiva zbog istrošenosti (npr. akumulatori, baterije, automobilske gume, ambalažni otpad, električna i elektronska oprema koja predstavlja otpad u skladu sa zakonom kojim se uređuje upravljanje otpadom, uključujući i sve sastavne delove, sklopove i potrošni materijal koji su deo dobra koje se odbacuje).

Plemenitim metalima iz stava 1. tačka 5) ovog člana smatraju se zlato, srebro, platina, iridijum, rodijum i paladijum.

2) Usluge koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama

Uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju se **usluge sortiranja, sečenja, rastavljanja na delove, čišćenja, poliranja i presovanja sekundarnih sirovina** iz člana 22. ovog pravilnika.

Dakle, **sekundarnim sirovinama i uslugama koje su neposredno povezane za sekundarnim sirovinama smatraju se samo ona dobra i usluge koji su izričito navedeni u Pravilniku u slučaju člana 22. stav 2. Pravilnika** (dobra koja se pretežno sastoje od jednog ili više materijala navedenih u stavu 1, a koja su neupotrebljiva zbog nekog od navedenih razloga), **dobra koja ispunjavaju oba zadata kriterijuma:**

- 1) Da se sastoje od materijala izričito navedenih u stavu 1. i
- 2) Da su neupotrebljiva zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno dobre neupotrebljivosti zbog istrošenosti.

Iz ugla propisa o porezu na dobit pravnih lica

Za razliku od PDV propisa, odredbama ZPDPL, kao ni podzakonskim aktima kojim se uređuje oblast oporezivanja dobiti pravnih lica, nije definisano šta se u smislu tog zakona smatra sekundarnim sirovinama i otpadom, prilikom čije nabavke postoji obaveza obračuna i plaćanja poreza na dobit po odbitku od 1%.

Ovim propisima takođe nije predviđeno da se odredbe Pravilnika o PDV mogu shodno primenjivati i na utvrđivanje pojma sekundarnih sirovina iz ugla propisa o porezu na dobit pravnih lica.

Imajući to u vidu, za potrebe primene odredaba ZPDPL, pojam sekundarnih sirovina se traži u opštem aktu kojim se definiše ovaj pojam, što je Zakon o upravljanju otpadom ("Sl. glasnik RS", br. 36/2009, 88/2010, 14/2016 i 95/2018 - dr. zakon - dalje: ZOUO).

Odredbom člana 5. stav 1. tačka 29a ZOUO, definisano je **da je sekundarna sirovina otpad koji se može koristiti za reciklažu radi dobijanja sirovine za proizvodnju istog ili drugog proizvoda (papir, karton, metal, staklo, plastika i dr.)**.

Tačkom 17) istog člana definisano je i to **da je otpad svaka materija ili predmet koji držalac odbacuje, namerava ili je neophodno da odbaci**.

Nadalje, krovnim propisom kojim se predviđa opšta definicija sekundarnih sirovina, odredbom člana 38. stav 5. propisano je da se otpad može ponovo iskoristiti za istu ili drugu namenu, za reciklažu, odnosno druge operacije ponovnog iskorišćenja, radi dobijanja sirovine za proizvodnju istog ili drugog proizvoda, **kao sekundarna sirovina (papir i karton, metal, staklo, plastika, otpad od građenja i rušenja, pepeo i šljaka od sagorevanja uglja iz termoelektričnih postrojenja, gips i sumpor od odsumporavanja dimnih gasova, otpadna ulja i dr.)**, ili radi iskorišćenja vrednosti otpada njegovom biorazgradnjom ili spaljivanjem otpada uz iskorišćenje energije.

Iz prethodno navedenog proizlazi da ZOUO ne daje iscrpnu listu dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama i otpadom, nego daje karakterizaciju tih dobara, sa navođenjem primera koja se mogu pojaviti u praksi, ali koji ne predstavljaju konačnu listu ovih dobara.

Zaključuje se da je pojam sekundarnih sirovina i otpada iz ZPDPL širi od pojma sekundarnih sirovina iz Zakona o PDV i Pravilnika, što znači da je moguće da se za promet određenih sekundarnih sirovina ne primenjuje sistem obrnute naplate, tj. da se neko dobro iz ugla propisa o PDV ne smatra sekundarnom sirovinom, ali da postoji obaveza obračuna poreza na dobit po odbitku, jer se dobro smatra sekundarnom sirovinom iz ugla propisa o porezu na dobit pravnih lica.

Istovremeno, kada je u pitanju promet usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, iako se na njih primenjuje izuzetak iz člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, na osnovu koga je PDV dužnik primalac usluga, na ovaj promet se nikada ne obračunava porez na dobit po odbitku, koji se obračunava samo kod prometa dobara (sekundarnih sirovina i otpada) između određenih lica kako je prethodno objašnjeno.

Izdavanje elektronske fakture za promet sekundarnih sirovina

Odredbama člana 3. stav 1. Zakona o elektronskom fakturisanju ("Sl. glasnik RS", br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022 - dalje: ZEF), propisano je da **korisnici SEF po osnovu međusobnih transakcija imaju obavezu izdavanja elektronskih faktura**, (a kada se radi o potraživanju od subjekata javnog sektora i za druge zahteve za isplatu, pored zahteva za isplatu na osnovu transakcije).

S tim u vezi, kada dođe do prometa sekundarnih sirovina između dva korisnika SEF, postoji obaveza izdavanja elektronske fakture.

Imajući u vidu da kod prometa sekundarnih sirovina u velikom broju slučajeva nastaje obaveza obračuna poreza po odbitku, postavlja se pitanje na koji način ispravno izdati elektronsku fakturu, te da li na to ima uticaj ko je poreski dužnik za PDV i da li se radi o avansnoj ili konačnoj e-fakturi.

Iskazivanje poreza po odbitku na e-fakturi za promet sekundarnih sirovina

Kako smo prethodno naveli, iako je poreski platac poreza po odbitku od 1% na sekundarne sirovine i otpad kupac ovih dobara, uvek se prodavac smatra poreskim obveznikom ovog poreza. To znači da je, bez obzira na način ugovaranja naknade između ugovornih strana, prihod prodavca uvek iznos naknade uvećan za iznos poreza po odbitku, samo što na tekući račun ne prima ukupan iznos, nego iznos umanjen za porez koji u njegovo ime i za njegov račun plaća kupac sekundarnih sirovina i otpada.

Dodatno, odredbom člana 17. stav 3. tačka 1) Zakona o PDV propisano je da se u osnovicu uračunavaju i akcize, carina i druge uvozne dažbine, **kao i ostali javni prihodi**, osim PDV, iz čega proizlazi da je osnovica za obračun PDV (bez obzira na to ko je poreski dužnik) iznos naknade uvećan za porez po odbitku i da se takva osnovica treba iskazati na fakturi.

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

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

Dakle, obaveza obračuna PDV kod prometa sekundarnih sirovina (za prodavca ili kupca, u zavisnosti od toga koje poreski dužnik), može da nastane ili kada je izvršen promet ili kada je uplaćen avans (plaćanje naknade ili dela naknade pre izvršenog prometa).

Treba napomenuti da se poreska osnovica za obračun PDV utvrđuje na isti način (tj. ona sadrži porez po odbitku od 1%), bez obzira na trenutak nastanka poreske obaveze, tj. nezavisno od toga da li se PDV obračunava po izvršenom prometu ili po plaćanju avansa.

Takođe, propisima o elektronskom fakturisanju nije predviđen izuzetak od obaveze izdavanja avansne elektronske fakture kada su ispunjeni uslovi za primenu člana 10. stav 2. Zakona o PDV, niti je predviđen izuzetak od obaveze izdavanja elektronske fakture kada je avans primljen u istom poreskom periodu kada je promet izvršen.

To dalje znači da kada dođe do plaćanja avansa između dva korisnika SEF, obavezno je izdavanje avansne e-fakture, bez obzira na to ko je poreski dužnik, kao i bez obzira na to da li je promet izvršen u istom poreskom periodu kada je primljena avansna uplata.

Ovo pravilo je inkorporisano i u Pravilnik o PDV, gde je odredbom člana 165. propisano da kada obveznik PDV u istom poreskom periodu primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara i usluga za koji je primio avansnu uplatu, u tom slučaju nema obavezu izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate, već samo računa za izvršeni promet dobara i usluga, **osim po osnovu primljene avansne uplate za promet za koji postoji obaveza izdavanja fiskalnog računa u skladu sa propisima kojima se uređuje fiskalizacija, odnosno obaveza izdavanja elektronske fakture.**

Dakle, za razliku od perioda pre uvođenja Sistema elektronskih faktura, korisnici SEF imaju obavezu izdavanja elektronske fakture drugim korisnicima SEF, kako za svaki promet sekundarnih sirovina, tako i za svaki avans koji je uplaćen za budući promet ovih dobara.

Jedno od spornih pitanja jeste na koji način se u avansnoj i konačnoj e-fakturi iskazuje porez po odbitku od 1% i koje su posledice iskazivanja ili neiskazivanja ovog podatka za izdavaoca i primaoca elektronske fakture.

Budući da iznos poreza po odbitku od 1% nikada ne bude uplaćeno na račun prodavca, nego on prima iznos nakon obustavljanja poreza po odbitku, logično je pitanje na koji način na avansnoj e-fakturi tačno iskazati iznos za plaćanje dobavljaču (odnosno uplaćeni iznos).

Navedeno pitanje regulisano je Internim tehničkim uputstvom Ministarstva finansija (dalje: ITU)¹, na čiju se primenu poziva Pravilnik o elementima elektronske fakture, formi i načinu dostave prateće i druge dokumentacije kroz sistem elektronskih faktura, načinu i postupku elektronskog evidentiranja obračuna poreza na dodatu vrednost u sistemu elektronskih faktura i načinu primene standarda elektronskog fakturisanja ("Sl. glasnik RS", br. 69/2021, 132/2021 i 46/2022 - dalje: Pravilnik o elementima elektronske fakture).

Naime, u opisu poreskih kategorija navodi se da se "poreska" kategorija N-anuliranje koristi, između ostalog i za promet sekundarnih sirovina i otpada u slučaju kada se plaća porez po odbitku po stopi od 1%), što ima za cilj da se na e-fakturi tačno iskaže osnovica za obračun PDV sa jedne strane, ali da se ujedno pravilno iskaže i iznos za plaćanje dobavljaču.

¹ Doduše izvan tela poslednje verzije dokumenta ITU (od 31. marta 2023. godine). Poreske kategorije sa opisom poreske kategorije N-anuliranje date su u odvojenom dokumentu, koji bi trebalo da predstavlja deo ITU

Avansna e-faktura za sekundarne sirovine

Kako smo prethodno naveli, obaveza za obračun PDV može nastati na osnovu avansnog plaćanja, ukoliko do plaćanja naknade ili dela naknade za budući promet dođe pre nego što se izvrši promet.

Takođe smo naglasili da je osnovica za obračun PDV iznos naknade uvećan za porez po odbitku, i to bez obzira na to da li je poreska obaveza nastala po osnovu izvršenog prometa ili plaćanja/naplate avansa, te da je potrebno iskazati tačnu osnovicu na izdatoj e-fakturi. To bi značilo da je i na avansnoj e-fakturi potrebno iskazati "bruto" iznos naknade, iako primalac avansa na svoj račun prima iznos umanjen za iznos poreza po odbitku.

To tehnički znači da ako je obveznik primio 10.000 dinara na račun na ime avansa za budući promet sekundarnih sirovina i otpada u smislu ZOUO, pri čemu je kupac obustavio 1% poreza po odbitku (u ime i za račun prodavca), primalac avansa treba da izda avansnu e-fakturu na iznos 10,101.01 (iznos naknade uvećan za iznos poreza po odbitku od 1%).

Obveznici naravno mogu i prvo da utvrde da je iznos od 10.000 avansa bruto iznos, pa da se dobavljaču uplati umanjen iznos, kako je neophodno u slučaju kada je poreski dužnik lice koje vrši promet, kako ćemo pokazati u nastavku.

Prethodno smo pomenuli da je metod da se na elektronskoj fakturi pravilno iskaže i iznos za plaćanje dobavljaču, korišćenje poreske kategorije N-anuliranje, u slučajevima kada se ukupan iznos naknade ne uplaćuje na račun dobavljača, kao što je slučaj kod poreza po odbitku.

Međutim, kod korišćenja poreske kategorije N-anuliranje, ITU propisuje da se kod stavke "količina" uvek navodi iznos "-1" (rečima: minus jedan), a u delu cene ukupan iznos za koji se umanjuje plaćanje dobavljaču.

Sa druge strane ITU predviđa da se kod izdavanja avansne e-fakture kod stavke količina uvek navodi "1" (slovima: jedan) i to se ne može menjati ručnim unosom drugačijeg podatka, nego je taj iznos kod odabira avansne e-fakture predefinisano.

Iz navedenog proizlazi da još uvek u SEF kod izdavanja avansne e-fakture nije moguće korišćenje poreske kategorije N-anuliranje.

Ipak, bez obzira na navedenu tehničku nemogućnost da se pravilno iskaže iznos za plaćanje (odnosno kod avansne e-fakture iznos koji je plaćen dobavljaču), ne može se zaključiti da u e-fakturi ne treba iskazati pravilnu osnovicu za obračun PDV, odnosno bruto iznos naknade za promet sekundarnih sirovina.

S tim u vezi, avansna e-faktura za budući promet sekundarnih sirovina i otpada iz našeg prethodnog primera u kome dobavljač prima iznos naknade od 10.000 dinara na račun, pri čemu postoji obaveza obračuna poreza po odbitku mogu biti izdate na sledeći način:

Primer 1 (Poreski dužnik je primalac dobara i usluga - poreska kategorija AE):

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Avansna uplata za promet sekundarnih sirovina	1	10.101,01	kom	0,00	10.101,01	Obrnuto obračunavanje PDV
Zbir stavki u mehanizmu obrnute naplate:					10.101,01	
Ukupno osnovica - obrnuto obračun PDV-a:					10.101,01	
Ukupan iznos:					10.101,01	

Napomena: Dobavljač je na račun primio iznos od 10.000, nakon umanjenja za 1% poreza po odbitku koji iznosi 101,01 dinar.

Pošto nije moguće iskazati anuliranje, jedina opcija da se ukaže na činjenicu da se razlikuje iznos naknade koji je dobavljač primio na račun i iznos na koji izdaje avansnu e-fakturu jeste da to navede u napomeni.

Primer 2 (Poreski dužnik je lice koje vrši promet - poreska kategorija S) Primeri pogrešne prakse:

Za razliku od slučaja kada je poreski dužnik za promet sekundarnih sirovina i otpada kupac tih dobara, u slučaju kada je poreski dužnik lice koje vrši promet (npr. iz razloga što se radi o dobrima koja se ne smatraju sekundarnim sirovinama u skladu s Pravilnikom o PDV, iako se smatraju sekundarnim sirovinama i otpadom u smislu propisa o upravljanju otpadom na koje se obračunava porez po odbitku ili lice kome se promet vrši nije u PDV sistemu), izdavanje avansnog računa može biti komplikovano, ukoliko se prilikom same uplate od strane kupca, ne vodi računa o iznosu poreza po odbitku i iznosu PDV, **te u ovom slučaju nije preporučljivo da kupac samo uplati određeni iznos na račun dobavljača, nego i avansnu uplatu treba da umanjí za iznos pravilno obračunatog poreza po odbitku.**

Podimo od iste pretpostavke da je dobavljač na svoj račun primio iznos od 10.000 dinara za budući promet sekundarnih sirovina (što nije ispravno u slučaju kada je poreski dužnik lice koje vrši promet). Ukoliko zanemarimo činjenicu da je dobavljač ujedno i PDV dužnik, osnovica za obračun poreza po odbitku bi bila ista kao u prethodnom primeru - 10.101,01 dinar.

Međutim, pošto je vrlo važno imati u vidu i to da je u ovom slučaju lice koje vrši promet PDV dužnik i da je neophodno da na ispravan način utvrdi osnovicu za obračun PDV, moramo i tu okolnost uzeti u obzir.

Naime, ako uzmemo u obzir da u slučaju avansne uplate za budući PDV oporeziv promet dobavljaču koji je poreski dužnik uplaćeni iznos naknade sadrži i iznos PDV, u slučaju avansa za sekundarne sirovine može doći do pogrešno utvrđene osnovice za PDV ili pak osnovice za obračun poreza po odbitku što se vidi iz podataka u nastavku:

Primer 2a)

Opis	RSD
Iznos koji je dobavljač primio na račun	10,000.00
Bruto iznos sa porezom po odbitku	10,101.01
Iznos PDV sadržan u bruto iznosu*	1,683.51
Osnovica za obračun PDV	8,417.51
PDV	1,683.50
porez po odbitku	101.01
*što nije pravilno jer u osnovicu za obračun poreza po odbitku ne treba da uđe PDV, kao u navedenom slučaju	

U navedenom primeru bi se zaključilo da je osnovica za obračun poreza po odbitku koja je evidentno uključivala i iznos PDV nije dobro utvrđena, a to svakako ima povratni uticaj na utvrđivanje osnovice za PDV.

Shodno navedenom, u datom primeru, osnovica za obračun PDV takođe nije dobro utvrđena.

Primer 2b)

Drugi vid pogrešnog postupanja jeste da se prvo isključi PDV iz naknade koja je primljena na račun od

strane dobavljača, pa da se tek onda utvrdi iznos poreza po odbitku. Međutim, i u ovom slučaju se dolazi do istog zaključka da nije moguće utvrditi tačan iznos osnovice PDV, jer porez po odbitku i PDV zavise jedan od drugog i brutiranje iznosa koji je primljen na račun nije moguće izvršiti na ispravan način:

Opis	RSD
Iznos koji je dobavljač primio na račun	10,000.00
PDV sadržan u avansu	1,666.67
Osnovica za obračun PDV nakon izbijanja PDV	8,333.33*
Porez po odbitku (1% na bruto naknadu bez PDV)	83.33
Iznos koji dobavljač fakturiše	10,083.33**

***Iz navedenog se vidi da osnovica za PDV takođe ne uključuje porez po odbitku i to znači da PDV nije dobro obračunat**

****Kada se primeni stopa od 1% na ovako utvrđen bruto iznos, vidi se da nije dobro obračunat ni porez po odbitku**

Primer 2v)

Treća greška koja se pojavljuje u praksi je da se porez po odbitku od 1% ne iskazuje prilikom uplate avansa, nego tek po izvršenom prometu i izdavanju konačne fakture, što je najjednostavniji način, ali koji nije u skladu sa ZPDPL u delu koji propisuje kada dospeva poreska obaveza, a to je momenat isplate, a ne momenat prometa.

Činjenica da se ne bi vodilo računa o iznosu poreza po odbitku, dovodi i do pogrešno iskazane osnovice za PDV na avansnoj fakturi, kao u primeru:

Opis	RSD
Iznos koji je dobavljač primio na račun	10,000.00
PDV sadržan u avansu	1,666.67
Osnovica za obračun PDV nakon izbijanja PDV	8,333.33
Iznos koji dobavljač fakturiše	10,000.00

Avansni račun:

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Avansna uplata za budući promet sekundarnih sirovina i otpada	1	8.333,33	kom	0,00	8.333,33	20,00
					Zbir stavki sa stopom 20%:	8.333,33
					Ukupno osnovica - stopa 20%:	8.333,33
					Ukupno PDV - stopa 20%:	1.666,67
					Ukupan iznos:	10.000,00

Konačni račun (pod pretpostavkom da je ukupna naknada bez PDV 20.000 dinara):

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Sekundarne sirovine i otpad	20	1.000,00	kom	0,00	20.000,00	20,00
Anuliranje - 1% porez po odbitku	-1	200,00	kom	0,00	-200,00	Anuliranje
Zbir stavki sa stopom 20%:					20.000,00	
Zbir stavki - anuliranje:					-200,00	
Ukupno osnovica - stopa 20%:					20.000,00	
Ukupno osnovica - anuliranje:					-200,00	
Ukupno PDV - stopa 20%:					4.000,00	
Ukupno iznos:					23.800,00	
Avansna osnovica - stopa 20%:					8.333,33	
Avansni PDV - stopa 20%:					1.666,67	
Ukupno avansna osnovica:					8.333,33	
Ukupno avansiran PDV:					1.666,67	
Ukupno avansiran iznos:					10.000,00	
Ukupno osnovica umanjena za avanse - stopa 20%:					11.666,67	
Umanjena osnovica - anuliranje:					-200,00	
Ukupno PDV umanjen za avanse - stopa 20%:					2.333,33	
Ukupno za uplatu:					13.800,00	

Kao što se vidi iz ovih primera, krajnji ishod fakturisanja bi bio taj da je porez po odbitku obračunat tačno 1% na iznos naknade bez PDV i za taj iznos se umanjuje plaćanje dobavljaču. Takođe, PDV bi bio obračunat na ukupan iznos od 20.000 dinara. **Međutim, ovo nije ispravno postupanje jer je očigledno da PDV prilikom avansa nije pravilno obračunat.**

Primer 3 (Poreski dužnik je lice koje vrši promet - poreska kategorija S) – Ispravno postupanje

Kako smo pokazali u prethodnim primerima, kada je poreski dužnik lice koje vrši uplatu, nije moguće izdati ispravan avansni račun (ili e-fakturu), ukoliko se krene od iznosa koji je dobavljaču uplaćen na račun.

Ono što je u ovim situacijama neophodno jeste da se pre uplate avansa, utvrdi bruto iznos avansa, te da se iznos uplate umanjí za porez po odbitku.

Dakle, da bi obveznik ispravno postupio, potrebno je da utvrdi koji je bruto iznos avansa. Ako pođemo od pretpostavke da je ukupna bruto vrednost prometa 24.000 dinara sa PDV, a ugovorne strane su predvidele da se avansno plaća 50% od ove vrednosti, nije ispravno da se uplati celih 12.000 na račun dobavljača, jer to onda znači da kupac nije obustavio porez po odbitku.

Za razliku od toga, kupac treba da izračuna koji iznos treba da uplati dobavljaču, a koji da obustavi na ime poreza po odbitku.

Postupak za taj obračun je sledeći:

Opis	RSD
Ukupno iznos naknade (sa PDV i porezom po odbitku)	24,000
Vrednost 50% avansa (sa PDV i porezom po odbitku)	12,000
PDV sadržan u avansu	2,000
Osnovica za obračun PDV na avans	10,000
Porez po odbitku na avans	100
Dobavljaču se uplaćuje avans u iznosu:	11,900

U konkretnom slučaju bi se izdala avansna e-faktura na sledeći način:

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Avansna uplata za budući promet sekundarnih sirovina i otpada	1	10.000,00	kom	0,00	10.000,00	20,00
Zbir stavki sa stopom 20%:					10.000,00	
Ukupno osnovica - stopa 20%:					10.000,00	
Ukupno PDV - stopa 20%:					2.000,00	
Ukupno iznos:					12.000,00	
Napomena: Dobavljač je na račun primio iznos od 11.900 dinara, nakon umanjenja poreza po odbitku od 1% u iznosu od 100 dinara						

U navedenom primeru, jeste 50% od ukupne vrednosti 12.000, ali kupac ne treba da uplati ukupan iznos na račun dobavljača, nego da taj iznos od 12.000 tretira kao ukupan iznos sa PDV i porezom po odbitku, zatim da izbije PDV iz iznosa i na osnovicu obračuna porez po odbitku, te taj iznos uplati na račun poreza po odbitku, a ostatak iznosa (do 12.000) na račun dobavljača, kako je navedeno u napomeni e-fakture.

Konačna e-faktura za sekundarne sirovine

Na kraju, potrebno je prikazati način izdavanja konačne e-fakture i za situaciju kada je poreski dužnik kupac sekundarnih sirovina, kao i za slučaj kada je poreski dužnik lice koje vrši promet.

Primer 1 (Poreski dužnik je primalac dobara i usluga - poreska kategorija AE):

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Promet sekundarnih sirovina i otpada	20	1.000,00	kom	0,00	20.000,00	Obrnuto obračunavanje PDV
Anuliranje 1% poreza po odbitku na ostatak naknade	-1	98,99	kom	0,00	-98,99	Anuliranje
Zbir stavki u mehanizmu obrnute naplate:					20.000,00	
Zbir stavki - anuliranje:					-98,99	
Ukupno osnovica - obrnuto obračun PDV-a:					20.000,00	
Ukupno osnovica - anuliranje:					-98,99	
Ukupan iznos:					19.901,01	
Avansna osnovica - obrnuto obračun PDV-a:					10.101,01	
Ukupno avansna osnovica:					10.101,01	
Ukupno avansiran PDV:					0,00	
Ukupan avansiran iznos:					10.101,01	
Umanjena osnovica - obrnuto obračun PDV-a:					9.898,99	
Umanjena osnovica - anuliranje:					-98,99	
Ukupno za uplatu:					9.800,00	

U ovom slučaju se pretpostavlja da je ukupan bruto iznos naknade bez PDV 20.000 dinara, a da se dobavljaču na tekući račun uplaćuje iznos naknade umanjen za 1%, odnosno umanjen za 200 dinara, tj. ukupno 19.800, pri čemu se iznos od 101,01 dinar odnosi na avansnu uplatu (dospeva po uplati avansa), a ostatak od 98,99 dinara po isplati ostatka naknade na osnovu izvršenog prometa.

U datom primeru kupac sekundarnih sirovina vrši interni obračun PDV:

- Po osnovu avansne uplate na iznos osnovice od 10.101,01;
- Po osnovu isplate naknade nakon izvršenog prometa, na osnovicu od 9.898,99 dinara.

Interno obračunati PDV po oba osnova kupac je dužan da evidentira u okviru pojedinačne evidencije PDV u SEF.

Primer 2 (Poreski dužnik je lice koje vrši promet - poreska kategorija S) Ispravno postupanje:

Kako smo videli da u slučaju kada je prodavac sekundarnih sirovina i otpada ujedno i poreski dužnik za PDV, nije ispravno krenuti od neto iznosa plaćenog od strane kupca, nego bi trebalo da se polazi od vrednosti predračuna kao bruto naknade (sa uključenim porezom po odbitku), dok se dobavljaču isplaćuje umanjen iznos.

Nakon prikaza ispravne avansne e-fakture, izdavanje konačne e-fakture bi izgledalo ovako:

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Promet sekundarnih sirovina	20	1.000,00	kom	0,00	20.000,00	20,00
Anuliranje 1% proeza po odbitku	-1	100,00	kom	0,00	-100,00	Anuliranje
Zbir stavki sa stopom 20%:					20.000,00	
Zbir stavki - anuliranje:					-100,00	
Ukupno osnovica - stopa 20%:					20.000,00	
Ukupno osnovica - anuliranje:					-100,00	
Ukupno PDV - stopa 20%:					4.000,00	
Ukupan iznos:					23.900,00	
Avansna osnovica - stopa 20%:					10.000,00	
Avansni PDV - stopa 20%:					2.000,00	
Ukupno avansna osnovica:					10.000,00	
Ukupno avansiran PDV:					2.000,00	
Ukupan avansiran iznos:					12.000,00	
Ukupno osnovica umanjena za avanse - stopa 20%:					10.000,00	
Umanjena osnovica - anuliranje:					-100,00	
Ukupno PDV umanjen za avanse - stopa 20%:					2.000,00	
Ukupno za uplatu:					11.900,00	

Zaključak

Nakon prethodne opsežne analize, postavlja se pitanje koji način fakturisanja je ispravan. Kada je poreski dužnik za promet sekundarnih sirovina primalac dobara i usluga, odgovor na ovo pitanje nije naročito komplikovan i zaključujemo da je ispravno da se i na avansnoj i na konačnoj e-fakturi iskaže i iznos poreza po odbitku, kao i da se anulira pomenuti iznos (u konačnoj e-fakturi) da bi se došlo do tačne vrednosti za plaćanje dobavljaču, kako je prikazano u Primeru 1 - i za izdavanje avansne i za izdavanje konačne e-fakture. Naša je preporuka čak i u ovom slučaju da se kod ugovaranja vrednosti avansa krene od bruto iznosa i da se prodavcu uplati umanjeni iznos, a ne da se prvo uplati naknada a potom radi brutiranje (mada kod ovog slučaja to ne dovodi do greške u obračunu osnovice za porez po odbitku, kao ni za PDV).

Sa druge strane, u situacijama kada je poreski dužnik za PDV lice koje promet vrši, ovo pitanje se komplikuje i zahteva dodatnu analizu. Primere pogrešne prakse smo prikazali kako bi se ukazalo na greške koje dovode do neispravno obračunatih poreskih oblika, kao i na neophodnost izmene ove prakse.

Naime, kada je potrebno uplatiti avans za sekundarne sirovine, potrebno je utvrditi bruto iznos, te primalac avansa treba da izda avansnu e-fakturu na bruto iznos koji uključuje porez po odbitku, iako to nije iznos koji je on primio na svoj račun. Taj iznos svakako predstavlja prihod prodavca (samo što je način plaćanja poreza takav da dobavljač ne prima naknadu u ukupnom iznosu, pa da uplaćuje porez, neko poreski platac obustavlja porez prilikom isplate).

Imajući navedeno u vidu, kada se avansna e-faktura izda na bruto iznos, tehnički još uvek nije moguće izvršiti anuliranje iznosa koji se odnosi na porez po odbitku, ali je preporuka da se ovaj problem prevaziđe na taj način što se u napomeni navede koji je iznos dobavljač faktički primio na račun, kao da se ostatak od fakturisanog iznosa odnosi na porez po odbitku.

Svakako, važno je da dobavljač i kupac deluju koordinisano i da se prilikom same uplate vodi računa o obavezi plaćanja poreza po odbitku, kao i o obavezi uključivanja poreza po odbitku u osnovicu za obračun PDV. Ovo je važno kako za lice koje je poreski dužnik (kako bi ispravno utvrdilo svoju PDV obavezu), tako i za primaoca fakture, kako bi imao pravo da odbije PDV iskazan na avansnoj fakturi.