

Stručni komentar

PORESKO-RAČUNOVODSTVENI TRETMAN PROMETA I OTKUPA SEKUNDARNIH SIROVINA

- Obračunavanje PDV, poreza na dobit po odbitku i poreza na dohodak fizičkih lica od kojih se vrši otkup sekundarnih sirovina •

1. Uvod

Promet i otkup sekundarnih sirovina možemo posmatrati iz ugla tri poreska zakona. To su:

- **Zakon 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 i 5/2016 - usklađeni din. izn.** - dalje: Zakon o PDV), kojim se uređuje poreski tretman prometa sekundarnih sirovina koji vrši obveznik PDV, kao i dužnost obveznika PDV da nadležnom poreskom organu dostavi obaveštenje o licu koje nije obveznik PDV, a koje mu je u prethodnih 12 meseci isporučilo sekundarne sirovine u vrednosti većoj od 1.000.000,00 dinara;

- **Zakon 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 i 112/2015** - dalje: ZPDPL), kojim se uređuje plaćanje poreza po odbitku prilikom otkupa otpada i sekundarnih sirovina od rezidentnih i nerezidentnih pravnih lica;

- **Zakon 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 i 5/2016 - usklađeni din. izn.** - dalje: ZPDG), kojim se uređuje oporezivanje dohotka fizičkih lica koja se bave sakupljanjem i prodajom sekundarnih sirovina.

U nastavku teksta analiziraćemo poreski tretman prometa sekundarnih sirovina iz ugla sva tri navedena poreska zakona, kao i računovodstveno evidentiranje predmetnog prometa.

2. Poreski tretman prometa sekundarnih sirovina iz ugla Zakona o PDV

Prema odredbama člana 3. Zakona o PDV, predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Promet dobara, u smislu odredbe člana 4. stav 1. Zakona o PDV, je prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima (dalje: dobra) licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Prema tome, u skladu sa opštim pravilima iz čl. 3. i 4. Zakona o PDV, promet sekundarnih sirovina, kao promet dobara, smatra se predmetom oporezivanja PDV. S tim u vezi, **ako promet**

vrši obveznik PDV i ako se u konkretnom slučaju ne može primeniti neko od opštih poreskih oslobođenja propisanih čl. 24. i 25. Zakona o PDV, promet sekundarnih sirovina na teritoriji Republike Srbije je oporeziv PDV. Isti slučaj je i sa prometom usluga koje su neposredno povezane sa prometom sekundarnih sirovina.

Međutim, odredbom člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV propisano je da za promet predmetnih dobara i usluga koji obveznik PDV vrši drugom obvezniku PDV, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac tih dobara i usluga.

Dakle, **promet dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama i usluga koje se smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama nije oslobođen PDV, već je obaveza obračunavanja PDV, u tačno određenim slučajevima, prebačena na teret primaoca tih dobara i usluga** (tzv. sistem obrnute naplate ili sistem obrnutog terećenja (reverse charge), odnosno interni obračun). Ovaj sistem oporezivanja predstavlja izuzetak od opšteg pravila da PDV obračunava obveznik PDV koji vrši promet dobara i/ili usluga.

2.1. Poreski dužnik za promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama

Poreski dužnik je lice koje duguje određenu radnju iz poreskopavnog odnosa. Poreski dužnik PDV, u smislu Zakona o PDV, je pre svega obavezan da plati, a za promet dobara i usluga i da obračuna PDV. **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). Kao što smo već istakli, od 1. januara 2013. godine, sistem obrnute naplate, pod određenim uslovima, primenjuje se i kod prometa sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama.

Naime, prema odredbi člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV, poreski dužnik, u smislu ovog zakona, je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim članom ima drugo lice.

Izuzetno od stava 1. tačka 1) ovog člana, poreski dužnik je 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 (član 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV).

Prema tome, **kod oporezivanja prometa sekundarnih sirovina koji se vrši između dva obveznika PDV, poreskim dužnikom se smatra obveznik PDV kojem je promet izvršen.** Da bi se u konkretnom slučaju primalac (kupac) sekundarnih sirovina ili usluga neposredno povezanih sa sekundarnim sirovinama smatrao poreskim dužnikom za taj promet, moraju biti 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.

U suprotnom, ako se promet ne vrši između dva obveznika PDV ili se dobro ne smatra sekundarnom sirovinom, odnosno ako se usluga ne smatra uslugom koja je neposredno povezana sa sekundarnim sirovinama, **primenjuje se opšte pravilo** iz člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV, pa se poreskim dužnikom za konkretan promet smatra obveznik PDV koji vrši promet dobara i/ili usluga (prodavac, pružalac usluge).

Za promet sekundarnih sirovina koji vrše lica koja nisu obveznici PDV, obveznik PDV koji otkupljuje ta dobra nema obavezu obračunavanja i plaćanja PDV.

2.2. Šta se, u smislu Zakona o PDV, smatra sekundarnim sirovinama i uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama?

Koja dobra se, u smislu odredbe člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, smatraju sekundarnim sirovinama i koje usluge se, u smislu iste odredbe Zakona o PDV, smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, uređeno je ***Pravilnikom o utvrđivanju sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 107/2012 i 74/13*** - dalje: Pravilnik).

Odredbama člana 2. stav 1. Pravilnika propisano je da se sekundarnim sirovinama, u smislu člana 10. stav 2. Zakona o PDV, smatraju:

- 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.

Saglasno odredbi stava 2. istog člana Pravilnika, sekundarnim sirovinama, u smislu člana 10. stav 2. 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 (stav 3. istog člana Pravilnika).

S obzirom da se **radi o izuzetku u odnosu na opšte pravilo** (prema kojem PDV obračunava obveznik PDV koji vrši promet), odredba člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV i odredbe Pravilnika **restriktivno** se tumače.

To znači da sekundarnim sirovinama, **za potrebe utvrđivanja poreskog dužnika za konkretan promet**, smatraju samo ona dobra koja su kao takva izričito navedena u Pravilniku i da kod utvrđivanja da li se neko dobro smatra sekundarnom sirovinom nema mesta analogiji niti širokim tumačenjima, niti se u obzir mogu uzimati drugi propisi (osim zakona kojim se uređuje upravljanje otpadom za potrebe utvrđivanja da li se električna i elektronska oprema smatra otpadom, s obzirom da Pravilnik izričito upućuje na taj zakon).

Napominjemo, prva verzija Pravilnika (pre izmena) koja se primenjivala od 1. januara pa zaključno sa 29. avgustom 2013. godine, bila je znatno restriktivnija od sada važeće verzije. Naime, prema toj verziji Pravilnika sekundarnim sirovinama se nisu smatrali ostaci ili otpaci od legura metala navedenih u članu 2. stav 1. (kao npr. mesing, bronza, gus i sl), niti stari akumulatori, električni i elektronski otpad i sl.

Inače, u praktičnoj primeni Zakona o PDV od 1. januara 2013. godine (tj. od početka primene odredbe člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV i odredaba Pravilnika), pojavile su se mnoge nedoumice u vezi sa tumačenjem šta se smatra sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV. Mnogi obveznici su tumačili da se sekundarnim sirovinama smatra sve ono što se pod tim terminom podrazumeva u svakodnevnoj komunikaciji, ne uzimajući pri tom u obzir odredbe Pravilnika. Sa druge strane, pojedini obveznici su opredeljivali dobra kao sekundarne sirovine pozivajući se na propise kojima se uređuje otpad i upravljanje otpadom, iako se ni Zakon o PDV ni Pravilnik nisu pozivali niti su upućivali na te propise. Pored toga, odredba člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV se često pogrešno primenjivala zbog pogrešnog tumačenja odredbe člana 2. stav 2. Pravilnika, kojom je bilo propisano šta se smatra otpacima iz stava 1. istog člana Pravilnika, a ne šta se smatra sekundarnim sirovinama.

Zbog svega navedenog, a u cilju da se sistem obrnute naplate primenjuje kod prometa otpadaka i ostataka od svih metala i njihovih legura, a ne samo metala i legura koji su taksativno nabrojani u Pravilniku, kao i da se sistem obrnute naplate primenjuje kod prometa starih akumulatora, električnog i elektronskog otpada, ambalažnog otpada i sl, donet je *Pravilnik o izmenama Pravilnika o utvrđivanju sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost, koji je objavljen u "Sl. glasniku RS", br. 74/2013 od 21. avgusta 2013. godine, a stupio na snagu osmog dana od dana objavljivanja, tj. 29. avgusta 2013. godine.*

S tim u vezi, **od 29. avgusta 2013. godine**, sekundarnim sirovinama se smatraju otpaci i ostaci od svih vrsta metala i njihovih legura (dakle i mesinga, gusa, bronz i dr), kao i sva ona dobra koja se pretežno sastoje od jednog ili više materijala koji su navedeni u članu 1. stav 1. Pravilnika, a koja su neupotrebljiva zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno dobra neupotrebljiva zbog istrošenosti.

Pravilnikom se **primerično** navodi koja su to dobra koja se pretežno sastoje od jednog ili više materijala koji su navedeni u članu 1. stav 1. Pravilnika, a koja se smatraju sekundarnim sirovinama ako su neupotrebljiva zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno zbog istrošenosti. To su:

- akumulatori,
- baterije,
- automobilske gume,
- ambalažni otpad,
- električna i elektronska oprema koja predstavlja otpad u skladu sa zakonom kojim se uređuje

upravljanje otpadom,

- svi sastavni delovi, sklopovi i potrošni materijal koji su deo dobra koje se odbacuje.

Međutim, to ne znači da se druga dobra koja ispunjavaju sve zadate kriterijume ne smatraju sekundarnim sirovinama. Naprotiv, kako smo istakli predmetna dobra su navedena samo primerično, a **sekundarnim sirovinama će se smatrati i sva druga dobra koja:**

- se pretežno sastoje od jednog ili više materijala koji su navedeni u članu 1. stav 1. Pravilnika i

- neupotrebljiva su zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno zbog istrošenosti.

Sa druge strane, dobra koja se pretežno sastoje od materijala koji nisu navedeni u članu 1. stav 1. Pravilnika, **ne smatraju** se sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV (npr. dobra koja se pretežno sastoje od drveta). Iako je Pravilnikom navedeno da se sekundarnim sirovinama smatra i ambalažni otpad, i dobra koja predstavljaju ambalažni otpad se smatraju sekundarnim sirovinama samo ako su sačinjena od materijala iz člana 1. stav 1. Pravilnika (npr. staklo, plastika, papir i sl.), što znači da se npr. otpadne drvene palete (iako predstavljaju ambalažni otpad) ne smatraju sekundarnim sirovinama.

Pored toga, dobra moraju biti neupotrebljiva zbog loma, rezanja, cepanja ili drugog načina oštećenja, odnosno zbog istrošenosti. To znači da ako dobro još uvek nije neupotrebljivo za osnovnu namenu i funkciju (npr. automobilska guma koja je još upotrebljiva kao pneumatik automobila), ne može se smatrati sekundarnom sirovinom, bez obzira od kojeg se materijala sastoji.

Kada se radi o utvrđivanju usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, važi isto pravilo kao i za utvrđivanje dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama - **usluga se smatra uslugom koja je neposredno povezana sa sekundarnim sirovinama samo ako je to Pravilnikom izričito propisano.**

Odredbom člana 3. Pravilnika propisano je, da se uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, u smislu odredbe člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju usluge sortiranja, sečenja, rastavljanja na delove, čišćenja, poliranja i presovanja sekundarnih sirovina iz člana 2. ovog pravilnika.

Prema tome, usluge koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama mogu biti samo **sledeće usluge:**

- sortiranje,
- sečenje,
- rastavljanje na delove,
- čišćenje,
- poliranje i
- presovanje.

Međutim, predmetne usluge se smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama **samo** ako su neposredno povezane sa dobrima koja se, u smislu člana 2. Pravilnika, smatraju sekundarnim sirovinama.

Primer 1:

Obveznik PDV drugom obvezniku PDV pruža uslugu sortiranja i rastavljanja na delove elektronskog otpada (stari televizori, monitori, frižideri, mali kućni aparati i dr). Za promet predmetne usluge obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima obveznik PDV kojem se vrši promet (primalac usluge), s obzirom da se dobra sa kojima je usluga neposredno povezana (elektronski otpad) smatraju sekundarnim sirovinama u smislu propisa kojima se uređuje oporezivanje potrošnje PDV, pa se i usluge sortiranja i rastavljanja na delove tih dobara smatraju uslugama koja su neposredno povezana sa sekundarnim sirovinama.

Primer 2:

Obveznik PDV pruža drugom obvezniku PDV usluge transporta dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama (npr. istrošenih automobilskih guma). Na promet usluga transporta dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima obveznik PDV koji vrši promet tih usluga, s obzirom da se usluge transporta ne smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama u smislu propisa kojima se uređuje oporezivanje potrošnje PDV (nisu navedene u članu 3. Pravilnika).

Primer 3:

Obveznik PDV vrši uslugu sečenja otpadnih drvenih paleta drugom obvezniku PDV. Za promet predmetne usluge obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima obveznik PDV koji vrši promet usluge, s obzirom da usluga sečenja u konkretnom slučaju nije povezana sa dobrima koja se smatraju sekundarnim sirovinama (kao što smo već istakli, otpadne drvene palete se, u smislu Zakona o PDV, ne smatraju sekundarnim sirovinama).

2.3. Nastanak poreske obaveze, izdavanje računa, pravo na odbitak prethodnog poreza i iskazivanje podataka u Obrascu PP PDV

1. Prema odredbama člana 16. stav 1. tač. 1) i 2) Zakona o PDV, poreska obaveza po osnovu prometa dobara i usluga nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji: promet dobara i usluga ili naplata, odnosno plaćanje ako je naknada ili deo naknade naplaćen, odnosno plaćen u novcu pre prometa dobara i usluga.

Prema tome, **poreska obaveza za obveznika PDV - primaoca sekundarnih sirovina**, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, koji je poreski dužnik u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, **nastaje danom**:

- kada mu je izvršen promet predmetnih dobara i/ili usluga i
- kada je u novcu platio naknadu ili deo naknade pre prometa dobara i usluga (kada je izvršio avansno plaćanje).

2. Prema opštem pravilu iz člana 42. stav 1. Zakona o PDV, obveznik PDV je dužan da izda račun za svaki promet dobara i usluga. Odredbama stava 4. istog člana Zakona o PDV propisano je koje podatke treba da sadrži račun.

Međutim, s obzirom da obveznik PDV koji vrši promet dobara koja se (u smislu Pravilnika) smatraju sekundarnim sirovinama, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, ne obračunava PDV za taj promet, u računu koji izdaje za promet predmetnih dobara i usluga obveznik PDV ne iskazuje podatke o iznosu osnovice za obračunavanje PDV, stopi PDV koja se primenjuje i iznosu obračunatog PDV, već **iskazuje ukupan iznos naknade za predmetni promet i navodi napomenu da PDV nije obračunat u skladu sa odredbom člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV.**

Shodno odredbi člana 42. stav 3. Zakona o PDV, obveznik PDV ima obavezu izdavanja računa i ako naplati naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršio promet dobara i usluga (avansno plaćanje), s tim što u konačnom računu odbija avansna plaćanja u kojima je sadržan PDV.

Međutim, prema odredbi člana 4. **Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/2012 i 86/2015** - dalje: Pravilnik o računima), obveznik PDV koji vrši promet dobara i usluga za koji je, u skladu sa odredbom člana 10. stav 2. Zakona o PDV, poreski dužnik primalac dobara i usluga, nema obavezu izdavanja računa iz člana 42. stav 3. Zakona o PDV.

Prema tome, **obveznik PDV koji prima avans** za promet dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, a za koji je poreski dužnik obveznik PDV - primalac tih dobara ili usluga, **nema obavezu izdavanja avansnog računa po tom osnovu.**

3. Uslovi za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza propisani su odredbama člana 28. Zakona o PDV. Prema opštem pravilu, obveznik PDV ima pravo da PDV koji mu je obračunat od strane prethodnih učesnika u prometu odbije kao prethodni porez, pod uslovom da poseduje račun o izvršenom prometu dobara i usluga izdat od strane obveznika PDV - prethodnog učesnika u prometu u skladu sa Zakonom o PDV (ili drugi dokument koji služi kao račun), kao i da nabavljena dobra i primljene usluge koristi ili da će ih koristiti za promet sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za oporezivi promet, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ili promet koji je izvršen u inostranstvu ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici Srbiji.

Prema odredbi člana 28. stav 5. Zakona o PDV, pravo na odbitak prethodnog poreza, između ostalih, može da ostvari i poreski dužnik iz člana 10. stav 2. Zakona o PDV, pod uslovom da poseduje račun prethodnog učesnika u prometu u skladu sa ovim zakonom, da je po osnovu avansnog plaćanja, odnosno na naknadu za dobra i usluge obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da će ta dobra i usluge koristiti za promet dobara i usluga iz stava 1. ovog člana.

Prema tome, obveznik PDV koji je, kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, obračunao PDV za promet sekundarnih sirovina i/ili usluga neposredno povezanih sa sekundarnim sirovinama (dobra i usluga utvrđenih Pravilnikom), ima pravo da tako obračunat PDV odbije kao prethodni porez, ako ispunjava **sledeće uslove**:

- da ispunjava uslove iz člana 28. stav 1. Zakona o PDV,
- da poseduje račun prethodnog učesnika u prometu (prodavca predmetnih dobara, odnosno pružaoca usluga) i
- da je na osnovu plaćenog avansa ili izvršenog prometa dobara i/ili usluga obračunao PDV u skladu sa Zakonom o PDV.

Međutim, a s obzirom da obveznik PDV koji vrši promet sekundarnih sirovina i sa njima neposredno povezanih usluga obvezniku PDV koji je za taj promet poreski dužnik u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, nema obavezu izdavanja avansnog računa, mišljenja smo da obveznik PDV - primalac dobara i usluga ima pravo **da PDV koji je obračunao po osnovu plaćanja avansnih sredstava** za budući promet predmetnih dobara i usluga, odbije kao prethodni porez, iako ne poseduje avansni račun obveznika PDV koji vrši promet, pod uslovom da ispunjava sve druge uslove propisane Zakonom o PDV.

4. Prema odredbi člana 15. **Pravilnika o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV ("Sl. glasnik RS", br. 123/2012, 115/2013, 66/2014, 86/2015 i 11/2016** - dalje: Pravilnik o

poreskim prijavama), **obveznik PDV koji vrši promet dobara** i usluga za koji je, u skladu sa članom 10. stav 2. Zakona o PDV, primalac dobara i usluga poreski dužnik (između ostalog i obveznik PDV koji vrši promet dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama), podatak o tom prometu iskazuje pod rednim brojem 3. - u polju 003, odnosno pod rednim brojem 4. - u polju 004 Obrasca PP PDV (podatak o iznosu ostvarene naknade). Iznos avansnih sredstava primljenih za budući promet dobara i usluga ne iskazuje se u poreskoj prijavi PDV.

Shodno odredbama člana 16. Pravilnika o poreskim prijavama, obveznik PDV koji je poreski dužnik iz člana 10. stav 2. Zakona (u ovom slučaju obveznik PDV - primalac sekundarnih sirovina i sa njima neposredno povezanih usluga) iskazuje podatke o prometu koji mu je izvršen na taj način što pod rednim brojem 3. - u polju 103, odnosno pod rednim brojem 4. - u polju 104 Obrasca PP PDV iskazuje iznos PDV koji je obračunao (kao poreski dužnik) po osnovu prometa dobara i/ili usluga koji mu je izvršen od strane obveznika PDV - prethodnog učesnika u prometu.

Pod rednim brojem 8. - u polju 008 Obrasca PP PDV iskazaće iznos naknade iskazan u računu obveznika PDV - prethodnog učesnika u prometu, a u polju 108 iznos PDV koji je obračunao (kao poreski dužnik) za promet koji mu je izvršen - ako ispunjava uslove da tako obračunati PDV odbije kao prethodni porez.

U polju 103, odnosno polju 104 Obrasca PP PDV iskazuju se i podaci o PDV koji je obračunat na iznos avansa plaćenog za budući promet dobara i usluga utvrđenih Pravilnikom. Međutim, iznos avansa ne iskazuje se u polju 008, već se iskazuje samo iznos prethodnog poreza u polju 108 Obrasca PP PDV ako obveznik PDV ima pravo da PDV obračunat na data avansna sredstva odbije kao prethodni porez.

2.4. Postupak u slučaju kada su obveznici PDV primenjivali sistem obrnute naplate za promet dobara koja se ne smatraju sekundarnim sirovinama, odnosno usluga koje se ne smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama

Kao što smo već istakli, od početka primene odredbe člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV i odredaba Pravilnika (od 1. januara 2013. godine), počele su da se javljaju određene nedoumice u pogledu tumačenja navedenih odredaba, a pre svega u pogledu tumačenja šta se smatra sekundarnim sirovinama, pa su privredni subjekti na tržištu različito postupali. Postavlja se pitanje na koji način će obveznici PDV ispraviti načinjene greške i otkloniti propuste u slučaju da su primenjivali sistem obrnute naplate u slučajevima kada nisu bili ispunjeni uslovi za to?

Naime, obveznik PDV koji je vršio promet dobara koja se ne smatraju sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV i Pravilnika, bio je dužan da za taj promet obračuna PDV, da obračunati PDV iskaže u računu i da ga plati na propisani način. Sa druge strane, obveznik PDV - primalac tih dobara nije imao obavezu da kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV obračuna PDV, pa s tim u vezi je pogrešno iskazao dugovani PDV u poreskoj prijavi, a ako je ispunjavao opšte uslove za odbitak prethodnog poreza (što je uglavnom slučaj) isti iznos je neosnovano iskazao i kao prethodni porez (ne poseduje račun izdat u skladu sa Zakonom o PDV, tj. račun u kojem je iskazan PDV). Da bi obveznici PDV ispravili navedene propuste treba da podnesu **izmenjene poreske prijave** za poreske periode u kojima su za promet određenih dobara (ili usluga) pogrešno primenjivali sistem obrnute naplate, u skladu sa članom 40. **Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji ("Sl. glasnik RS", br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje i 112/2015 - dalje: ZPPPA).**

Obaveza podnošenja izmenjene poreske prijave PDV postoji u slučaju kada je u prvobitnoj poreskoj prijavi pogrešno iskazana poreska obaveza, odnosno manje iskazan PDV za uplatu ili pogrešno iskazan PDV za povraćaj ili neosnovano uvećan poreski kredit. **Obaveza podnošenja izmenjene poreske prijave PDV, svakako postoji u svim onim slučajevima u kojima greška ili propust u poreskoj prijavi mogu da dovedu do prekršajne ili krivične odgovornosti obveznika PDV.** Prilikom podnošenja izmenjene poreske prijave PDV **obveznik PDV plaća iznos manje plaćenog PDV i kamatu od dana dospelosti do dana plaćanja.** Ako obveznik PDV prilikom uplate ima neiskorišćeni poreski kredit, može razliku PDV koji duguje da umanju za iznos neiskorišćenog poreskog kredita. Iznos kamate koji je obračunat na iznos manje plaćenog PDV ne iskazuje se u poreskoj prijavi PDV. Podnetu poresku prijavu poreski obveznik može da izmeni najviše dva puta podnošenjem izmenjene poreske prijave. Poreski obveznik ne može podneti izmenjenu poresku prijavu posle pokretanja postupka poreske kontrole za kontrolisani poreski period.

Obveznik PDV koji je vršio promet dobara koja se ne smatraju sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV i Pravilnika (ili sa njima neposredno povezanih usluga) i s tim u vezi bio dužan da za taj promet obračuna PDV (nastala mu je poreska obaveza u skladu sa odredbom člana 16. stav 1. Zakona o PDV), a koji za taj promet nije obračunao PDV pogrešno se pozivajući na odredbu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, u poreskoj prijavi PDV koju je podneo za poreski period u kojem je izvršio predmetni promet nije iskazao obavezu za PDV po tom osnovu, čime je umanjio svoju poresku obavezu za taj poreski period. S tim u vezi, ovaj obveznik PDV treba **da ispravi račun koji je izdao po osnovu predmetnog prometa i da izda novi račun u skladu sa Zakonom o PDV i Pravilnikom o računima (račun u kojem će iskazati osnovicu za obračunavanje PDV, stopu PDV koja se primenjuje i iznos obračunatog PDV). U novom računu navodi se broj računa koji se ispravlja i svi ostali podaci koje račun treba da sadrži. Na osnovu tako izdatog računa, a uz ispunjenje ostalih predviđenih uslova, obveznik PDV - primalac dobara imaće pravo na odbitak prethodnog poreza. Pored toga ovaj obveznik PDV treba **da podnese izmenjenu poresku prijavu za poreski period u kojem je izvršio promet (ili primio avans) i da plati iznos manje plaćenog PDV i kamatu od dana dospelosti do dana plaćanja.****

Izvod iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-00420/2014-04 od 18.9.2014. godine

"Obveznik PDV koji je u periodu od 1. januara zaključno sa 28. avgustom 2013. godine drugom obvezniku PDV izvršio oporezivi promet dobara - otpadaka od mesinga, koja se u navedenom periodu nisu smatrala sekundarnim sirovinama, bio je dužan da za predmetni promet izda račun koji sadrži podatke iz člana 42. stav 4. Zakona i člana 6. stav 1. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Sl. glasnik RS", br. 123/2012 - dalje: Pravilnik o računima). Ako je obveznik PDV u navedenom periodu za promet dobara - otpadaka od mesinga izdao račun u kojem nije iskazao podatke iz člana 42. stav 4. tač. 6) - 8) i 10) Zakona, već je iskazao ukupan iznos naknade za izvršen promet dobara, a kao napomenu o odredbi Zakona na osnovu koje nije obračunat PDV, naveo odredbu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona, u tom slučaju, u poreskom periodu u kojem uoči propust, za predmetni promet treba da izda novi, ispravan račun. U novom računu obveznik PDV iskazuje podatke u skladu sa odredbama člana 42. stav 4. Zakona i člana 6. stav 1. Pravilnika o računima i navodi napomenu da se tim računom zamenjuje prvobitno izdati račun (navodi broj i datum računa koji menja). Napominjemo, u ovom slučaju kao datum izdavanja računa obveznik PDV navodi datum kada izdaje novi, ispravan račun.

...

Obveznik PDV koji je u periodu od 1. januara zaključno sa 28. avgustom 2013. godine izvršio promet dobara - otpadaka od mesinga i koji po tom osnovu nije obračunao PDV, dužan je da u poreskom periodu u kojem je uočio propust, a najkasnije do isteka roka zastarelosti, podnese izmenjenu poresku prijavu PDV za poreski period u kojem je izvršio predmetni promet, u kojoj treba da iskaže iznos PDV obračunatog za taj promet. U tom slučaju smatraće se da obveznik PDV neobračunavanjem PDV za predmetni promet nije učinio krivično delo ili prekršaj iz zakona

kojim se uređuju poreski postupak i poreska administracija. Napominjemo, podnetu poresku prijavu PDV obveznik PDV može da izmeni najviše dva puta podnošenjem izmenjene poreske prijave, s tim što obveznik PDV ne može podneti izmenjenu poresku prijavu posle pokretanja postupka poreske kontrole za poreski period za koji je ta prijava podneta."

Obveznik PDV koji je kao primalac dobara koja se ne smatraju sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV i Pravilnika (ili sa njima neposredno povezanih usluga), obračunao PDV za promet tih dobara pogrešno primenjujući odredbu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, u poreskoj prijavi koju je podneo za poreski period u kojem mu je izvršen predmetni promet uvećao je svoju poresku obavezu za iznos tako obračunatog PDV, a ako ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke predmetnih dobara, za isti iznos je uvećao i iznos prethodnog poreza. Imajući u vidu da PDV za predmetni promet nije obračunat u skladu sa Zakonom o PDV, obveznik PDV - primalac dobara (ili usluga) **nije imao pravo** da tako obračunati PDV iskaže kao prethodni porez. S tim u vezi, u ovom slučaju obveznik PDV - primalac dobara (ili usluga) **treba da podnese izmenjenu poresku prijavu za poreski period** u kojem mu je izvršen predmetni promet. S obzirom da pogrešno iskazivanje podataka u poreskoj prijavi PDV nije dovelo do umanjenja poreske obaveze ovog obveznika PDV za konkretan poreski period (za iznos za koji je uvećan prethodni porez uvećana je i poreska obaveza), mišljenja smo da ovaj obveznik PDV nema obavezu plaćanja pogrešno iskazanog prethodnog poreza niti kamate na taj iznos. Međutim, obveznik PDV - primalac dobara (ili usluga) je isporučiocu tih dobara (ili usluga) platio naknadu bez PDV, pa s tim u vezi trebalo bi da razliku po novom računu koju predstavlja iznos obračunatog PDV plati isporučiocu dobara (odnosno pružaocu usluga), što u svakom konkretnom slučaju zavisi od dogovora ugovornih strana, jer se radi o obligacionim odnosima koji su uspostavljeni ugovorom.

Kada se radi o situaciji u kojoj je obveznik PDV - primalac dobara (ili usluga) pogrešno obračunao PDV za promet koji mu je izvršen, pri čemu tako obračunati PDV nije iskazao kao prethodni porez, preporučujemo obvezniku PDV - primaocu dobara (ili usluga) da i u ovom slučaju podnese izmenjenu poresku prijavu u kojoj će umanjiti poresku obavezu za iznos pogrešno obračunatog PDV, iako u ovom slučaju, u smislu odredaba člana 40. ZPPPA, ne postoji obaveza podnošenja izmenjene poreske prijave, s obzirom da obveznik PDV nije umanjio poresku obavezu za konkretan poreski period. U svakom slučaju, u skladu sa odredbama člana 10. ZPPPA, ovaj obveznik PDV može da traži povraćaj iznosa više plaćenog PDV ili da iznos više plaćenog PDV koristi za namirenje dospelih obaveza po drugom osnovu, putem preknjižavanja.

2.5. Dužnost obveznika PDV da nadležnom poreskom organu podnese obaveštenje o licima od kojih vrši otkup sekundarnih sirovina

Obaveza obaveštavanja poreskog organa o licima koja nisu evidentirana u sistem PDV od kojih obveznik PDV otkupljuje sekundarne sirovine ili prima usluge koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, odnosno o poljoprivrednicima od kojih obveznik PDV otkupljuje poljoprivredne ili šumske proizvode ili prima poljoprivredne usluge, prvi put je uvedena 1. januara 2013. godine, s tim što se obaveza obaveštavanja odnosila samo na lica od kojih je u prethodnih 12 meseci izvršen otkup u iznosu većem od 1.000.000 dinara.

Obveznik PDV je u svakom poreskom periodu trebao da utvrdi da li je ukupna vrednost poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga nabavljenih od poljoprivrednika (svakog posebno) ili sekundarnih sirovina i sa njima neposredno povezanih usluga nabavljenih od lica koje nije evidentirano u sistem PDV, prešla iznos od 1.000.000,00 dinara, pri čemu je posmatrao period od 12 meseci unazad. Dakle, period od 12 meseci nije bio utvrđen kao kalendarska godina (1. januar - 31. decembar), već kao period od 12 meseci unazad od dana kada se utvrđuje vrednost isporučenih dobara i usluga. To znači da je obaveza obaveštavanja nastajala čim ukupna vrednost izvršenog prometa tog poljoprivrednika, odnosno

lica od kojeg su otkupljene sekundarne sirovine, pređe propisani iznos, bez obzira u kojem vremenskom periodu je promet vršen (ili je izvršen jedan promet u vrednosti većoj od 1.000.000,00 dinara) - relevantno je bilo samo da je taj period jednak ili kraći periodu od 12 meseci.

S obzirom da je ovo izazivalo dosta problema u praktičnoj primeni (obveznici koji otkupljuju sekundarne sirovine ili poljoprivredne i šumske proizvode su kontinuirano morali da prate vrednost otkupljenih dobara od svakog lica posebno), pa čak dovodilo i do apsurdne situacije da obveznik PDV za svaki poreski period dostavlja obaveštenje o jednom istom licu (kada vrednost otkupljenih dobara pređe 1.000.000,00 dinara u jednom poreskom periodu, u narednom poreskom periodu se većina prometa koji je već računat kod prethodnog obaveštavanja opet računala u tih 1.000.000,00 dinara), **Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 83/2015)** izmenjen je način obaveštavanja Poreske uprave o ovim licima.

Naime, odredbama člana 51a stav 2. Zakona o PDV propisano je da je obveznik dužan da uz poresku prijavu za poslednji poreski period kalendarske godine, odnosno poslednji poreski period dostavi nadležnom poreskom organu obaveštenje o:

1) licu koje nije evidentirano za obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim zakonom, a koje mu je od 1. januara do isteka poslednjeg poreskog perioda kalendarske godine, odnosno poslednjeg poreskog perioda u Republici izvršilo promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima, kao i iznosu tog prometa;

2) poljoprivredniku koji nije evidentiran za obavezu plaćanja PDV u skladu sa ovim zakonom, a koji mu je od 1. januara do isteka poslednjeg poreskog perioda kalendarske godine, odnosno poslednjeg poreskog perioda izvršio promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda i poljoprivrednih usluga, kao i iznosu tog prometa.

Saglasno navedenom, obaveštenje o licima od kojih se vrši otkup sekundarnih sirovina dostavlja se **samo uz poresku prijavu za poslednji poreski period kalendarske godine, odnosno poslednji poreski period** ako obveznik PDV prestaje sa obavljanjem delatnosti ili sa obavljanjem PDV aktivnosti. Predviđeno je da se obaveštenje dostavlja **jednom godišnje** (za poslednji period kalendarske godine, odnosno za poslednji poreski period), kao i da je **period u kojem se posmatra promet 1. januar - 31. decembar (kalendarska godina), odnosno 1. januar - dan isteka poslednjeg poreskog perioda** (ako obveznik PDV prestaje da obavlja PDV aktivnost u toku godine).

Pored toga, **sada obaveza podnošenja obaveštenja ne zavisi od visine prometa, već postoji obaveza dostavljanja obaveštenja o svakom licu od kojeg su otkupljivane sekundarne sirovine i sa njima neposredno povezane usluge, kao i o iznosu ostvarenog prometa od tog lica.**

Prema citiranoj odredbi člana 51a stav 2. Zakona o PDV, obveznik PDV dostavlja obaveštenje o **svakom licu koje nije evidentirano za obavezu plaćanja PDV (fizička lica, mali obveznici, lica iz člana 9. stav 1. Zakona o PDV koja nisu obveznici PDV)**, a koje mu je u 2015. godini izvršilo makar jedan promet sekundarnih sirovina ili usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima, **kao i o iznosu tog prometa.**

Inače, nedostavljanjem ovog obaveštenja obveznik PDV čini prekršaj iz člana 178a ZPPPA za koji je propisana kazna u rasponu od 100.000 do 2.000.000 dinara za pravna lica, odnosno 50.000 do 500.000 dinara za preduzetnika (za odgovorno lice u pravnom licu propisana je novčana kazna u rasponu od 10.000 do 100.000 dinara). Poreski obveznik - pravno lice koji po isteku propisanog roka dostavi obaveštenje kazniće se novčanom kaznom u iznosu od 100.000 dinara, preduzetnik novčanom kaznom u iznosu od 50.000 dinara i odgovorno lice u pravnom licu

novčanom kaznom u iznosu od 10.000 dinara.

Prema odredbi člana 51a stav 3. Zakona o PDV, **obaveštenje sadrži najmanje podatke o:**

- nazivu, odnosno imenu i prezimenu, kao i adresi i PIB-u lica od kojeg su otkupljene sekundarne sirovine, odnosno poljoprivrednika i

- iznosu izvršenog prometa, bez pripadajućih obaveza.

Ovde treba napomenuti da se podatkom o PIB-u fizičkog lica od kojeg su otkupljene sekundarne sirovine, odnosno poljoprivrednika, smatra JMBG fizičkog lica.

Iznos prometa otkupljenih dobara ili primljenih usluga iskazuje se bez pripadajućih obaveza, što znači bez:

- poreza po odbitku koji se plaća po osnovu otkupa sekundarnih sirovina od fizičkih lica i

- poreza na dobit po odbitku koji se plaća po osnovu otkupa sekundarnih sirovina od pravnih lica (po stopi od 1%), ako se otkup vrši od pravnog lica koje nije obveznik PDV.

Napominjemo, u skladu sa **Pravilnikom o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV ("Sl. glasnik RS", br. 120/2012)**, obveznik kome je izvršen promet sekundarnih sirovina, odnosno usluga neposredno povezanih sa tim dobrima, u Republici Srbiji, od lica koje nije evidentirano za obavezu plaćanja PDV, dužan je da vodi posebnu evidenciju o tom licu i prometu dobara i usluga koji mu je to lice izvršilo.

Predmetna evidencija treba da sadrži najmanje sledeće podatke:

1) naziv, odnosno ime i prezime, adresu i PIB isporučioaca sekundarnih sirovina, odnosno pružaoca usluga neposredno povezanih sa tim dobrima;

2) datum prometa i vrednost isporučenih sekundarnih sirovina, odnosno usluga neposredno povezanih sa tim dobrima.

3. Obaveza plaćanja poreza po odbitku prilikom otkupa sekundarnih sirovina i otpada iz ugla ZPDPL

3.1. Obaveza obračuna i plaćanja poreza po odbitku

Odredbama člana 40. stav 14. ZPDPL propisano je da je rezidentni obveznik koji otkupljuje sekundarne sirovine i otpad od rezidentnog, odnosno nerezidentnog pravnog lica, dužan da prilikom isplate naknade tim licima obračuna, obustavi i na propisani račun uplati porez po odbitku po stopi od 1% od iznosa isplaćene naknade.

Prema odredbi člana 104. ZPDG, 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.

Prema tome, obavezu obračuna i plaćanja predmetnog poreza po odbitku **imaju rezidentno pravno lice - obveznik poreza na dobit pravnih lica i preduzetnik koji vodi poslovne knjige**, u slučajevima kada otkupljuju sekundarne sirovine i otpad **od pravnih lica (rezidentnih ili nerezidentnih)**. To znači da kada rezidentno pravno lice ili preduzetnik otkupljuju sekundarne sirovine i otpad od preduzetnika ili fizičkog lica, u tim slučajevima ne postoji obaveza plaćanja poreza po odbitku od 1%.

Dakle, predmetni porez po odbitku plaća se prilikom otkupa sekundarnih sirovina i otpada. Odredbama ZPDPL nije propisano koja dobra se u smislu tog zakona smatraju sekundarnim sirovinama, niti je to uređeno podzakonskim aktom. Napominjemo da je Pravilnikom propisano šta se smatra sekundarnim sirovinama u smislu člana 10. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV, tako da se odredbe Pravilnika ne odnose na primenu ZPDPL. Prema našem mišljenju, dobra koja su definisana kao sekundarne sirovine u Pravilniku svakako se mogu smatrati sekundarnim sirovinama i za potrebe primene ZPDPL, ali se sekundarnim sirovinama, za potrebu primene ZPDPL, mogu smatrati i druga dobra koja nisu u Pravilniku definisana kao sekundarne sirovine, a koja se prema svojoj prirodi i stanju u kome se nalaze mogu smatrati sekundarnim sirovinama.

Takođe, odredbama ZPDPL, kao ni podzakonskim aktima, nije definisano šta se u smislu tog zakona smatra otpadom. Napominjemo da je **Zakonom o upravljanju otpadom ("Sl. glasnik RS", br. 36/2009 i 88/2010)** propisano da otpad jeste svaka materija ili predmet sadržan u listi kategorija otpada (Q lista) koji vlasnik odbacuje, namerava ili mora da odbaci, u skladu sa zakonom. Lista kategorija otpada bliže je uređena **Pravilnikom o kategorijama, ispitivanju i klasifikaciji otpada ("Sl. glasnik RS", br. 56/2010)**.

Obaveza plaćanja poreza po odbitku **nastaje danom isplate naknade za sekundarne sirovine i otpad**. To znači da obaveza obračuna i plaćanja poreza po odbitku nastaje i u slučaju avansne uplate za budući promet sekundarnih sirovina i otpada.

Dakle, kao i kod svakog poreza po odbitku, isplatilac naknade (pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige) dužan je da obračuna, obustavi i na propisani račun javnih prihoda uplati porez po odbitku prilikom plaćanja naknade pravnom licu za sekundarne sirovine i otpad. Napominjemo da način plaćanja naknade nije od uticaja na postojanje obaveze plaćanja poreza po odbitku. Drugim rečima, obaveza plaćanja poreza po odbitku nastaje ne samo kada se plaćanja vrše gotovinskom uplatom ili prenosom novčanih sredstava sa računa na račun, već i kada se plaćanje vrši putem kompenzacije, cesije, asignacije ili na drugi zakonom propisan način.

Odredbom člana 40. stav 15. ZPDPL propisano je da iznos naknade iz stava 14. tog člana ne sadrži porez na dodatu vrednost.

Prema tome, kada je promet sekundarnih sirovina oporeziv PDV osnovicu za obračun poreza po odbitku od 1% predstavlja iznos naknade **bez uračunatog PDV, i to nezavisno da li se u konkretnom slučaju oporezivanje PDV vrši po opštim pravilima ili primenom pravila tzv. obrnutog terećenja** (reverse charge). Sa druge strane **PDV se obračunava na iznos naknade u koju je uračunat porez po odbitku od 1%**

Primer:

Pravno lice A otkupljuje sekundarne sirovine od pravnog lica B. Oba pravna lica su obveznici PDV. Iznos koji pravno lice B potražuje od pravnog lica A po osnovu prometa sekundarnih sirovina iznosi 100.000 dinara. S obzirom da su u konkretnom slučaju u pitanju dobra koja se smatraju sekundarnim sirovinama, u smislu Zakona o PDV i Pravilnika, poreski dužnik za konkretan promet je primalac sekundarnih sirovina. Dakle, u konkretnom slučaju, pravno lice A ima obavezu da izvrši interni obračun PDV:

$PDV = 20.000 (100.000 \times 20\%);$

Takođe pravno lice A ima obavezu da obračuna porez po odbitku od 1% na iznos od 100.000 dinara (dakle, iznos bez interno obračunatog PDV):

$Porez po odbitku = 1.000 \text{ dinara } (100.000 \times 1\%);$

Preostali iznos, po plaćenom porezu po odbitku (99.000 dinara) pravno lice A isplaćuje pravnom licu B.

U praksi se postavilo pitanje na koji način se obračunava porez po odbitku po osnovu otkupa sekundarnih sirovina i otpada u slučaju kada prodavac i kupac nisu ugovorom izričito predvideli da li ugovorena naknada predstavlja bruto naknadu (sa uračunatim porezom po odbitku) ili neto naknadu (bez uračunatog poreza po odbitku). Prema našem mišljenju, u ovom slučaju bi teret poreza po odbitku trebalo da padne na teret prodavca, tj. u ovom slučaju bi kupac od iznosa iskazanog u računu prodavca trebalo da odbije 1% na ime poreza, a da prodavcu uplati iznos umanjen za tih 1%. Naime, kao i kod svakog poreza po odbitku, poreski obveznik je lice koje ostvaruje prihod na koji se obračunava porez po odbitku, tj. obveznik je pravno lice - prodavac sekundarnih sirovina i otpada, a kupac (pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige) je samo poreski platac koji ima obavezu da obračuna i plati porez po odbitku.

Ako je naknada ugovorena u neto iznosu, u tom slučaju je kupac sekundarnih sirovina i otpada dužan da predmetni neto iznos brutira primenom sledeće formule $BRUTO = NETO/0,99$. Na tako utvrđen bruto iznos primenjuje se poreska stopa od 1%.

Primer:

Pravno lice "A" izdalo je račun pravnom licu "B" po osnovu izvršenog prometa sekundarnih sirovina. Iskazana naknada u računu iznosi 100.000 dinara. Ugovorom zaključenim između predmetnih pravnih lica, na osnovu koga je izvršen promet sekundarnih sirovina, predviđeno je da iznos od 100.000 dinara predstavlja neto naknadu, tj. naknadu bez uračunatog poreza po odbitku. Oba pravna lica su obveznici PDV, pa s obzirom da se u konkretnom slučaju radi o dobrima koja se u smislu propisa o PDV smatraju sekundarnim sirovinama, pravno lice "B", kao primalac dobara, dužan je da interno obračuna PDV.

Pravno lice "B" je dužno da prilikom isplate predmetne naknade obračuna i plati porez po odbitku od 1%. Kako je naknada ugovorena u neto iznosu, pravno lice "B" utvrđuje bruto iznos - $100.000/0,99 = 101.010,10$ dinara.

Porez po odbitku se obračunava na utvrđeni bruto iznos $101.010,10 \times 1\% = 1.010,10$ dinara

S obzirom da se, kako smo napomenuli, PDV obračunava na bruto iznos (iznos sa uračunatim porezom po odbitku), pravno lice "B" obračunava PDV na osnovicu od 101.010,10 dinara, po stopi od 20%, tako da obračunati PDV iznosi 20.202,02 dinara.

3.2. Podnošenje poreske prijave

U skladu sa novodonetim **Pravilnikom o sadržaju poreske prijave za obračun poreza na dobit po odbitku na prihode i naknade koje ostvaruju nerezidentna i rezidentna pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 97/2015, 111/2015, 14/2016 i 15/2016 - ispr. - dalje: Pravilnik)**, po osnovu prihoda od sekundarnih sirovina i otpada na koji se plaća porez po odbitku u skladu sa odredbom člana 40. Zakona, **koji se isplaćuju počev od 1. marta 2016. godine, isplatioci podnose poresku prijavu isključivo elektronskim putem na Obrascu PDPO/S**, umesto dosadašnjeg Obrasca PPDSO.

Naime, prema odredbama člana 7. st. 3. i 4. Pravilnika, poresku prijavu o obračunatom i plaćenom porezu na dobit po odbitku na naknade koje su po osnovu prometa sekundarnih sirovina i otpada **isplaćene u januaru i februaru 2016. godine, isplatilac podnosi na "starom" Obrascu PPDSO**, čija sadržina je propisana Pravilnikom o sadržaju poreske prijave o obračunatom i plaćenom porezu na dobit po odbitku na naknade koje po osnovu prometa sekundarnih sirovina i otpada ostvaruju rezidentna i nerezidentna pravna lica ("Službeni glasnik RS", broj 61/13), **do 15. aprila 2016. godine**.

Poresku prijavu za porez na dobit po odbitku na naknade po osnovu prometa sekundarnih sirovina i otpada **koje su isplaćene od 1. marta 2016. godine, isplatilac podnosi** u skladu sa

Pravilnikom, tj. podnosi elektronskim putem na Obrascu PDPO/S.

Dakle, za prvo tromesečje u 2016. godine primenjuje se dvojni režim. Naime, isplatioci će još za ovo tromesečje podnositi "stari" zbirni obrazac PPDSO, ali samo za obračunate i plaćene poreze po odbitku na naknade po osnovu sekundarnih sirovina i otpada, koje su isplaćene tokom januara i februara. Dakle Obrazac PPDSO, koji se bude podnosio do 15. aprila 2016. godine, neće sadržati podatke o obračunatim i plaćenim porezima po odbitku na naknade koje se po predmetnom osnovu isplaćuju tokom marta meseca, s obzirom da se za sve isplate po tom osnovu podnosi novi Obrazac PDPO/S.

O načinu podnošenja i popunjavanja poreske prijave na Obrascu PDPO/S pisali smo u komentaru "PORESKA PRIJAVA ZA POREZ NA DOBIT PO ODBITKU (OBRAZAC PDPO/S)"

3.3. Poreski tretman otkupa sekundarnih sirovina od nerezidentnih pravnih lica iz ugla primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja

S obzirom da je u skladu sa navedenom odredbom člana 40. stav 14. ZPDPL predmet oporezivanja porezom po odbitku i slučaj kada se u ulozi prodavca sekundarnih sirovina i otpada pojavljuje **nerezidentno** pravno lice, postavlja se pitanje primene pravila o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, budući da bi nerezidentni obveznik u odsustvu tih pravila dva puta bio oporezovan za isti prihod - prvi put u Srbiji po osnovu poreza po odbitku od 1%, a drugi put u poreskoj jurisdikciji čiji je to pravno lice rezident, po osnovu poreza na dobit.

Dohodak od poslovanja uređen je uglavnom odredbama člana 7. ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Srbija.

Prema odredbama tog člana, dohodak preduzeća države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi. Ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice, dohodak preduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi, ali samo do iznosa koji se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici.

Imajući u vidu da naknada koju nerezidentno pravno lice ostvari od prodaje sekundarnih sirovina i otpada predstavlja dohodak od poslovanja tog pravnog lica, to znači da u većini slučajeva kada nerezidentno pravno lice prodaje sekundarne sirovine i otpad domaćem pravnom licu ili preduzetniku koji vodi poslovne knjige, **neće postojati obaveza plaćanja poreza po odbitku od 1%, s obzirom da se u skladu sa navedenom odredbom ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja dohodak od poslovanja oporezuje samo u državi rezidentnosti pravnog lica koje ostvaruje dohodak (pa i dohodak od prodaje sekundarnih sirovina i otpada).**

Napominjemo da je u ovim slučajevima nerezidentno pravno lice dužno da isplatiocu naknade (domaćem pravnom licu ili preduzetniku) dostavi **potvrdu da je rezident države sa kojom Republika Srbija ima zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.**

Međutim, i u ovom slučaju isplatilac - pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige ima obavezu da podnese poresku prijavu (Obrazac PDPO/S), i da uz tu poresku prijavu priloži potvrdu o rezidentnosti nerezidentnog pravnog lica.

4. Otkup sekundarnih sirovina i otpada od fizičkih lica

Prema pravilima koja su bila u primeni do 31.12.2015. godine, poreski tretman otkupa sekundarnih sirovina zavisio je od toga da li je isplatilac naknadu isplaćivao na tekući račun fizičkog lica ili gotovinski. Ako je isplata bila u gotovini u tom slučaju je postojala obaveza

plaćanja poreza po odbitku, a ako se naknada isplaćivala na tekući račun fizičkog lica koji prodaje sekundarne sirovine nije postojala obaveza plaćanja poreza.

Najnovijim izmenama i dopunama **Zakona o porezu na dohodak građana, objavljenim u "Sl. glasniku RS", br. 112/2015** (koje su u primeni od 1. januara 2016. godine), prihodi fizičkih lica od prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina oporezivi su bez obzira na koji način se vrši plaćanje. Drugim rečima, **počev od 1. januara 2016. godine, i u slučaju kada se naknada za otkup sekundarnih sirovina isplaćuje na račun fizičkog lica, postoji obaveza plaćanja poreza po odbitku.**

Utvrđivanje poreske osnovice i iznosa poreza

Najnovijim izmenama i dopunama promenjen je i način utvrđivanja poreza po odbitku na prihode fizičkih lica od prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina.

Naime, u skladu sa novim pravilima porez se obračunava po stopi od 20% na osnovicu koju čini bruto prihod umanjen za iznos normiranih troškova od 20%, **s tim što se tako utvrđen iznos poreza umanjuje za 40%.**

Koeficijent za preračun sa neto na bruto iznosi **1,106195**.

Primer:

Neto naknada - 10.000 dinara

Bruto naknada - 11.062 dinara ($10.000 \times 1,106195$)

Poreska osnovica - 8.850 dinara (bruto naknada umanjena za normirane troškove u iznosu od 20%)

Iznos poreza - 1.062 dinara ($8.850 \times 20\% - 40\%$)

Bitno je napomenuti da se **nova pravila o obračunu poreza po odbitku na prihode fizičkih lica od prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina primenjuju na sve isplate koje se vrše počev od 1. januara 2016. godine, bez obzira na to kada je otkup izvršen.** Drugim rečima, i kada je otkup izvršen pre 1. januara 2016. godine, a plaćanje po tom osnovu se vrši od 1. januara 2016. godine, i u tom slučaju se primenjuju nova pravila.

S obzirom da se po novim pravilima iznos poreza umanjuje za 40%, postavlja se pitanje kako obračunati i iskazati porez na Obrascu PPP PD? Naime, šifra vrste prihoda za porez na prihode od prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina je 607, saglasno katalogu vrste prihoda. Međutim, prema našim informacijama, Poreska uprava još nije prilagodila softver novom poreskom tretmanu otkupa sekundarnih sirovina, tako da obveznici do daljnjeg koriste OVP 999 kod popunjavanja Obrasca PPP PD po osnovu otkupa sekundarnih sirovina od fizičkih lica, budući. Očekuje se da Poreska uprava uskoro objavi obaveštenje kojim će dati preciznija uputstva isplatiocima predmetnog prihoda o načinu popunjavanja poreske prijave po tom osnovu.

Polazeći od prethodnog primera, u nastavku dajemo primer obračuna poreza po osnovu otkupa sekundarnih sirovina na Obrascu PPP PD

3.6	Šifra vrste prihoda	1 11 999 00 0	MFP.2
3.7	Broj dana		MFP.3
3.8	Broj sati		MFP.4
3.8a	Fond sati		MFP.5

3.9	Bruto prihod	11.062,00	MFP.6
3.10	Osnovica za porez	8.850,00	MFP.7
3.11	Porez	1.062,00	MFP.8
3.12	Osnovica doprinosa	0	MFP.9
3.13	Doprinos za PIO	0	MFP.10
3.14	Doprinos za zdravstvo	0	MFP.11
3.15	Doprinos za nezaposlenost	0	MFP.12
3.16	Dodatni doprinos za PIO	0	

Napominjemo da se, prema mišljenju Ministarstva za socijalna pitanja, na naknadu ostvarenu po osnovu prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina ne obračunava i ne plaća doprinos za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje.

Izvod iz mišljenja Ministarstva za socijalna pitanja, br. 011-00-245/2003-03 od 12.11.2003. godine

"Kada se radi o prikupljanju sekundarnih sirovina, naknada predstavlja cenu prikupljenih sirovina, u kojoj sam rad nije posebno vrednovan, odnosno nije bitan element kod određivanja naknade. Naime, ova naknada zavisi od vrste, količine i kvaliteta prikupljenih sekundarnih sirovina, pri čemu je cena za određenu vrstu sekundarnih sirovina unapred utvrđena i kao takva poznata neodređenom broju lica, koji prikupljanje vrše kao jedini ili povremeni izvor prihoda.

Imajući sve to u vidu, smatramo da u ovom slučaju preovlađuju elementi kupoprodaje, kao obligacionopravnog odnosa između otkupljivača (kupca) i lica koje prodaje prikupljene sekundarne sirovine, tako da nema osnova da se na ostvarenu naknadu po osnovu prodaje sekundarnih sirovina, obračunava i uplaćuje doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje."

Takođe, prema našem mišljenju, prilikom otkupa sekundarnih sirovina od fizičkih lica ne postoji ni obaveza obračuna i plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje, s obzirom da zakon kojim se uređuje zdravstveno osiguranje praktično na isti način uređuje svojstvo osiguranika kao i zakon kojim se uređuje penzijsko i invalidsko osiguranje, pa se navedeno mišljenje Ministarstva za socijalna pitanja može primeniti i kada je u pitanju doprinos za zdravstveno osiguranje.

5. Obračun poreza i računovodstveno evidentiranje prometa sekundarnih sirovina

Računovodstveno evidentiranje prometa sekundarnih sirovina između dva pravna lica mesečna obveznika PDV

Pravno lice koje je mesečni obveznik PDV i otkupljuje sekundarne sirovine, u toku meseca je imalo sledeće poslovne promene sa prodavcem sekundarnih sirovina takođe mesečnim obveznikom PDV.

1) Dana 10.1.2016. godine kupac sekundarnih sirovina je dao avans prodavcu sekundarnih sirovina u bruto iznosu sa uračunatim porezom po odbitku od 1.000.000 dinara. Kupac je prilikom isplate avansa obračunao, obustavio i uplatio porez po odbitku od 1% naknade, a takođe je izvršio i obračun PDV kao poreski dužnik.

Obračun poreza po odbitku

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto iznos avansa	1.000.000

2.	Poreska stopa poreza po odbitku	1%
3.	Porez po odbitku (r. br. 1 x r. br. 2)	10.000
4.	Neto iznos avansa za isplatu prodavcu sekundarnih sirovina (r. br. 1 - r. br. 3)	990.000

Obračun PDV na dati avans

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto iznos avansa (sa porezom po odbitku) - poreska osnovica	1.000.000
2.	Poreska stopa PDV	20%
3.	Iznos PDV (r. br. 1 x r. br. 2)	200.000

Kupac sekundarnih sirovina u poreskoj prijavi PP PDV za januar iskazuje sledeće podatke:

- u polju 103 iznos dugovanog PDV od 200.000 dinara;
- u polju 108 prethodni porez u iznosu od 200.000 dinara (ukoliko ima pravo na odbitak prethodnog poreza); i
- u poljima 003 i 008 ne iskazuje podatke.

2) Dana 1.2.2016. godine, prodavac sekundarnih sirovina isporučio je sirovine kupcu u vrednosti od 3.000.000 dinara. Za primljene sekundarne sirovine kupac je obračunao PDV kao poreski dužnik.

Obračun PDV u trenutku nastanka prometa sekundarnih sirovina

R. br.	Opis	Iznos
1.	Ukupna bruto naknada (sa porezom po odbitku)	3.000.000
2.	Bruto uplata avansa (sa porezom po odbitku)	1.000.000
3.	Poreska osnovica (r. br. 1 - r. br. 2)	2.000.000
4.	Poreska stopa PDV	20%
5.	Iznos PDV (r. br. 3 x r. br. 4)	400.000

Kupac sekundarnih sirovina u poreskoj prijavi PP PDV za februar iskazuje sledeće podatke:

- u polju 003 ne iskazuje podatke;
- u polju 103 iznos dugovanog PDV od 400.000 dinara;
- u polju 008 ukupnu naknadu u iznosu od 3.000.000 dinara; i
- u polju 108 prethodni porez u iznosu od 400.000 dinara.

3) Dana 5.3.2016. godine kupac sekundarnih sirovina platio je prodavcu preostali iznos obaveze od 2.000.000 dinara, kada je i obračunao, obustavio i platio porez po odbitku od 1%.

Obračun poreza po odbitku

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto iznos obaveze	3.000.000

2.	Deo bruto obaveze izmiren avansnom uplatom	1.000.000
3.	Preostali iznos bruto obaveze koji se isplaćuje	2.000.000
4.	Poreska stopa poreza po odbitku	1%
5.	Porez po odbitku (r. br. 3 x r. br. 4)	20.000
6.	Preostali neto iznos obaveze za isplatu prodavcu sekundarnih sirovina (r. br. 3 - r. br. 5)	1.980.000

Knjiženje kod kupca sekundarnih sirovina

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	150		Plaćeni avansi za materijal, rezervne delove i inventar u zemlji	1.000.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		990.000
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		10.000
<i>po izvodu i obračunu poreza po odbitku</i>					
1a)	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	10.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		10.000
<i>po izvodu za plaćanje poreza po odbitku</i>					
1b)	272		Porez na dodatu vrednost u datim avansima po opštoj stopi	200.000	
		470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		200.000
<i>za obračunati PDV kao poreski dužnik</i>					
2)	101		Materijal	3.000.000	
		435	Dobavljači u zemlji		3.000.000
<i>po fakturi za kupljene sekundarne sirovine</i>					
2a)	435		Dobavljači u zemlji	1.000.000	
		150	Plaćeni avansi za materijal, rezervne delove i inventar u zemlji		1.000.000
<i>za zatvaranje dela obaveze iz avansa</i>					
2b)	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	400.000	
		470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		400.000
<i>za obračunati PDV kao poreski dužnik</i>					
3)	435		Dobavljači u zemlji	2.000.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		1.980.000
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		20.000
<i>po izvodu i obračunu poreza po odbitku</i>					
3a)	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	20.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		20.000
<i>po izvodu za plaćanje poreza po odbitku</i>					

Knjiženje kod prodavca sekundarnih sirovina

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	241		Tekući (poslovni) računi	990.000	
	555		Troškovi poreza	10.000	
		430	Primljeni avansi		1.000.000
<i>po izvodu i obračunu poreza po odbitku</i>					
2)	204		Kupci u zemlji	3.000.000	
		659	Ostali poslovni prihodi		3.000.000
<i>po fakturi za isporučene sekundarne sirovine</i>					
2a)	430		Primljeni avansi	1.000.000	
		204	Kupci u zemlji		1.000.000
<i>za zatvaranje dela potraživanja iz primljenih avansa</i>					
3)	241		Tekući (poslovni) računi	1.980.000	
	555		Troškovi poreza	20.000	
		204	Kupci u zemlji		2.000.000
<i>po izvodu i obračunu poreza po odbitku</i>					

Prodavac sekundarnih sirovina u poreskoj prijavi PP PDV za jun mesec, po osnovu primljenog avansa ne iskazuje podatke.

U poreskoj prijavi PP PDV za jul mesec, prodavac sekundarnih sirovina iskazuje podatke o ukupnom iznosu naknade za izvršen promet od 3.000.000 dinara u polju 003.

Računovodstveno evidentiranje uvoza sekundarnih sirovina od strane pravnog lica obveznika PDV

1) Pravno lice obveznik PDV izvršilo je uvoz sekundarnih sirovina kao robe radi dalje prodaje, za koju je od dobavljača iz inostranstva dobilo račun u iznosu od 20.000 EUR. Carinjenje robe je izvršeno u januaru kada je pretpostavljeni srednji kurs Narodne banke Srbije bio 1 EUR = 123 dinara. Carina je obračunala PDV u iznosu od 452.000 dinara i troškove carinjenja u iznosu od 48.000 dinara.

2) U skladu sa zaključenim ugovorom obaveza je plaćena dobavljaču u martu kada je pretpostavljeni srednji kurs Narodne banke Srbije bio 1 EUR = 122 dinara. Prilikom plaćanja obaveze dobavljaču u inostranstvu, pravno lice je obračunalo i platilo porez po odbitku 1%.

Obračun poreza po odbitku

R. br.	Opis	Iznos
1.	Dinarska protivvrednost plaćene naknade dobavljaču u inostranstvu (20.000 EUR x 122 dinara)	2.440.000
2.	Osnovica za porez (r. br. 1 / 0,99)	2.464.646
3.	Stopa poreza po odbitku	1%
4.	Porez po odbitku (r. br. 2 x r. br. 3)	24.646
5.	Za plaćanje dobavljaču u inostranstvu (r. br. 2 - r. br. 4)	2.440.000

Knjiženje kod kupca sekundarnih sirovina

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	132		Roba u prometu na veliko	2.460.000	
		436	Dobavljači u inostranstvu		2.460.000
<i>po računu za uvoz sekundarnih sirovina</i>					
1a)	132		Roba u prometu na veliko	48.000	
	274		Porez na dodatu vrednost plaćen pri uvozu dobara po opštoj stopi	452.000	
		482	Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova		500.000
<i>po carinskom računu za obračunati PDV i carinu</i>					
1b)	482		Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova	500.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		500.000
<i>po izvodu za plaćeni PDV i carinu</i>					
2)	436		Dobavljači u inostranstvu	2.460.000	
		244	Devizni račun		2.440.000
		663	Pozitivne kursne razlike		20.000
<i>po izvodu deviznog računa za plaćanje dobavljaču u inostranstvu po fakturi</i>					
2a)	132		Roba u prometu na veliko	24.646	
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		24.646
<i>za obračunati porez po odbitku</i>					
2b)	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	24.646	
		241	Tekući (poslovni) računi		24.646
<i>za plaćeni porez po odbitku</i>					

Računovodstveno evidentiranje prometa sekundarnih sirovina između pravnog lica kao kupca i fizičkog lica kao prodavca u slučaju kada se plaćanje vrši u gotovini

1) Pravno lice je izvršilo otkup sekundarnih sirovina od fizičkog lica u iznosu neto naknade od 100.000 dinara.

2) Pravno lice je iznos naknade od 100.000 dinara platilo fizičkom licu u gotovini, pri čemu je izvršilo obračun i plaćanje poreza po odbitku.

Obračun poreza po odbitku za fizičko lice

R. br.	Opis	Iznos
1.	Neto naknada	100.000
2.	Koeficijent za preračun na bruto	1,10619646
3.	Bruto naknada	110.620
4.	Oporezivi prihod (r. br. 3 x (100% - 20%) = r. br. 3 x 80%)	88.496
5.	Iznos poreza bez umanjenja (r. br. 4 x 20%)	17.700

6.	Iznos poreza za uplatu - umanjen za 40% (r. br. 5 x (100% - 40%) = r. br. 5 x 60%)	10.620
7.	Neto naknada (bruto naknada - porez za uplatu) r. br. 3 - r. br. 6	100.000

Knjiženje kod kupca sekundarnih sirovina

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	101		Materijal	110.620	
		435	Dobavljači u zemlji		100.000
		489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		10.620
<i>po obračunu otkupa od fizičkog lica</i>					
2)	435		Dobavljači u zemlji	100.000	
		243	Blagajna		100.000
<i>za plaćanje fizičkom licu u gotovom</i>					
2a)	489		Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	10.620	
		241	Tekući (poslovni) računi		10.620
<i>za obračunati i plaćeni porez po odbitku</i>					