

## PDV NA USLUGE EKONOMSKE PROPAGANDE

Prema Leksikonu za privrednike (izdavač "Privredni savetnik", januar 2000. godine, str. 371), **propaganda** (lat. *propagare* - rasprostirati) predstavlja plansku organizovanu delatnost na pridobijanju javnog mnjenja, grupa ili pojedinaca za ostvarivanje ciljeva različitih političkih i društvenih organizacija. Po sadržini, propaganda može biti politička, privredna, religiozna itd. Dok se opšteprihvaćene vrednosti šire uglavnom putem obrazovanja, pod propagandom se, po pravilu, podrazumeva širenje spornih ili nedovoljno odomaćenih shvatanja, ideja ili teza. U tu svrhu, propaganda se, nastojeći da utiče kako na racionalne tako i na emotivne oblasti ljudske psihe, koristi najrazličitijim sredstvima i metodama (usmenom i pisanom rečju, vizuelnim i akustičnim sredstvima, organizovanjem javnih skupova, kampanja itd.).

Usluge ekonomske propagande predstavljaju usluge marketinškog karaktera koje u sistemu poreza na dodatu vrednost podležu oporezivanju, i to **po opštoj stopi od 18%**.

Primljene usluge ekonomske propagande predstavljaju troškove proizvodnih usluga koji se knjiže na teret računa **535 - Troškovi reklame i propagande**.

Na računu 535 - Troškovi reklame i propagande knjiže se usluge po osnovu izvršene reklame i propagande i troškovi za pribavljanje reklamnog i propagandnog materijala. Troškove reklame i propagande čine troškovi: oglasa, predstavljanja i reklamiranja u novinama i u časopisima; na radiju, televiziji i u bioskopima; za prospekte, plakate i afiše; isticanja reklamnih poruka na javnom mestu; publikacija koje se daju besplatno; za snimanje i prikazivanje filmova, video-kaseta, CD romova i ostalih nosača informacija sa reklamnim porukama, kao i dati sopstveni proizvodi i roba za reklamu i propagandu.

*U MPC 38 Nematerijalna ulaganja*, u stavu 69c, kao primer izdataka koji se priznaju kao rashod onda kada su nastali navode se izdaci na ime oglašavanja i promotivnih aktivnosti. Citirana odredba još jednom potvrđuje pravilo da se troškovi reklame i propagande priznaju kao rashod perioda u momentu kada nastanu zaduženjem računa 535 - Troškovi reklame i propagande.

Troškovi reklame i propagande priznaju se u momentu nastanka na teret rashoda perioda u bilansu uspeha. **Troškovi reklame i propagande se**

**ne mogu priznati kao imovina, odnosno uključiti u cenu koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda** jer predstavljaju troškove marketinškog karaktera, odnosno troškove prodaje za koje je stavom 16. tačka d) *MPC 2 Zalihe* predviđeno da se ne mogu uključiti u cenu koštanja već se priznaju na teret rashoda perioda.

U pitanju je okolnost da se troškovi reklame i propagande ne smatraju troškovima koji su potrebni da bi se zalihe dovele na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje što je i glavni razlog da se u momentu nastanka priznaju kao rashod perioda i terete račun 535 - Troškovi reklame i propagande.

Pružene usluge ekonomske propagande predstavljaju poslovne prihode i ako je primalac usluge iz zemlje knjiže se u korist računa **612 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu**, a ako je primalac usluge strano lice sa sedištem u inostranstvu u korist računa **613 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na inostranom tržištu**. Usluge ekonomske propagande pružene povezanim licima knjiže se u korist računa 610 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga matičnim i zavisnim pravnim licima, odnosno u korist računa 611 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim povezanim pravnim licima.

**U poreskom bilansu se na teret poslovnih rashoda priznaju izdaci na ime usluga ekonomske propagande u iznosu od 3% ukupnog prihoda.** Naime, članom 15. stav 6. Zakona o porezu na dobit preduzeća ("Službeni glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 43/2003 i 84/2004), propisano je da se izdaci za reklamu, propagandu i reprezentaciju priznaju kao rashod u iznosu do 3% od ukupnog prihoda. Iznos izdataka za reklamu i propagandu, odnosno vrednost primljenih usluga ekonomske propagande koji je, zajedno sa troškovima reprezentacije, preko 3% ukupnog prihoda se ne priznaje kao rashod u poreskom bilansu i u tom iznosu se uvećava osnovica za porez na dobit koji se plaća po stopi od 10%.

### **1. Šta se smatra uslugama iz oblasti ekonomske propagande?**

U usluge ekonomske propagande ubrajaju se usluge reklamnog konsaltinga, pripreme i planiranja reklame, uređivanja reklame, organizovanja reklame, sprovođenja reklame i ostale slične usluge.

**Reklamni konsalting** je širok pojam koji u sebi obuhvata sve vrste usluga koje za cilj imaju informisanje klijenta korisnika usluge o mogućnostima reklame.

**Planiranje i priprema reklame** obuhvata istraživanje i planiranje osnova određenog reklamnog angažmana. Karakteristične usluge planiranja i pripreme reklame su istraživanje tržišta, ispitivanje potrošačkih navika i obrazaca ponašanja potrošača, analiza segmentiranja tržišta, istraživanje i razvoj reklamnih koncepcija i slično.

**Uređivanje reklame** obuhvata usluge kao što su grafički radovi vezani za reklamu, formulisanje i sastavljanje reklamnih tekstova, pripremne radove za filmsku, radio i televizijsku produkciju i slično.

**Organizovanje reklame** obuhvata realizaciju naručenog posla u odgovarajućoj oblasti u kojoj treba da se izvrši reklamiranje. Karakteristični primeri aktivnosti organizovanja reklame su davanje naloga za objavljivanje reklame kod izdavača novina, knjiga, stručnih pečaćenih materijala, radio-televizijskih institucija i drugih subjekata koji vrše reklamu.

**Sprovođenje reklame** obuhvata unošenje reklamnih oglasa u novine, knjige, stručne publikacije, snimanje istih na nosače slike i tona, unošenje reklame u žuti pečat, prilaganje i raspodela prospekata u slučaju adresnog reklamiranja, postavljanje reklamnih plakata i reklamnih spotova na oglasnim tablama, saobraćajnim sredstvima, emitovanje reklamnih filmova u bioskopu, emitovanje reklamnih spotova preko televizije ili radija i slično.

Prema Zakonu o klasifikaciji delatnosti i o registru jedinica razvrstavanja ("Službeni glasnik SRJ", br. 31/96, 34/94, 12/98, 59/98 i 74/99) usluge ekonomske propagande se svrstavaju u podgrupu 7440 - Reklama i propaganda gde spadaju delatnosti kreiranja i sprovođenja propagandnih kampanja; kreiranje i postavljanje reklama na otvorenom prostoru, npr. reklamnih tabli, panela, oglasnih tabli, izloga i izložbenih dvorana, oslikavanje kola i autobusa i dr; medijsko predstavljanje, tj. prodaja termina i prostora za različita medijska oglašavanja; reklamiranje iz vazduha; distribucija ili isporuka propagandnog materijala ili uzoraka; obezbeđivanje prostora za propagandu i dr. Takođe, u usluge ekonomske propagande spada i štampanje propagandnih materijala (podgrupa 22200), istraživanje tržišta (podgrupa 74130), proizvodnja komercijalnih poruka za radio, televiziju i film (oblast 92).

Poreski tretman usluga ekonomske propagande zavisi od poreskog statusa pružaoca usluge i od toga da li je usluga pružena u zemlji ili u inostranstvu.

Ukoliko je pravno lice ili preduzetnik koje pruža uslugu ekonomske propagande **obveznik PDV**, dužno je da na pruženu uslugu ekonomske propagande obračuna PDV po stopi od 18% na osnovicu koju čini naknada

koja se naplaćuje od korisnika usluge. Na pružene usluge ekonomske propagande primalac usluge, ukoliko je obveznik PDV i ispunjeni su opšti uslovi za odbitak prethodnog poreza, ima pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u primljenom računu pružaoca usluge.

Ukoliko pravno lice ili preduzetnik koje pruža usluge ekonomske propagande **nije obveznik PDV**, na vrednost pružene usluge ne obračunava PDV.

## **2. Razgraničenje reprezentacije od ekonomske propagande**

U praksi se često javljaju **nedoumice oko razlikovanja i razgraničenja troškova reprezentacije na jednoj i troškova reklame i propagande na drugoj strani**. Ovo razgraničenje je važno pre svega iz dva razloga: prvi je način knjiženja, a drugi pravo na odbitak prethodnog poreza na dodatu vrednost.

Naime, troškovi reprezentacije se knjiže u okviru nematerijalnih troškova na teret računa 551 - Troškovi reprezentacije, a troškovi reklame i propagande u okviru troškova proizvodnih usluga na teret računa 535 - Troškovi reklame i propagande. Drugim rečima, troškovi reprezentacije i troškovi reklame i propagande se knjiže u okviru različitih kategorija rashoda tj. na različitim grupama računa.

**Na izdatke po osnovu reprezentacije saglasno članu 29. stav 1. tačka 2) Zakona o PDV, obveznik PDV nema pravo na odbitak prethodnog poreza, dok na izdatke za reklamu i propagandu obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza.**

Najlakši način za utvrđivanje šta se smatra reklamom i propagandom, a šta reprezentacijom, zasniva se na pravilu da su **predmeti ili usluge učinjeni za reklamu i propagandu namenjeni pod istim uslovima većem broju unapred nepoznatih lica, za razliku od predmeta i usluga učinjenih za reprezentaciju koji su namenjeni samo unapred određenim, poznatim licima.**

**Poreski organ ima pravo da u svakom konkretnom slučaju, na osnovu uvida u dokumentaciju, proceni da li se radi o izdacima za reprezentaciju, reklamu ili propagandu ili nekim drugim izdacima.**

O tome šta se smatra reklamom, a šta propagandom Ministarstvo finansija Republike Srbije je dalo mišljenje br. 430-07-161/96-04 od 18. novembra 1996. godine, po kojem:

*"Reklama predstavlja direktnu informaciju u vezi sa određenim proizvodom, koja sadrži konkretne podatke o proizvodu (cena, vrsta, način i uslovi prodaje) i pruža neposrednu podršku prodaji tog proizvoda.*

*Cilj propagande je isticanje opštih informacija o poslovanju i u vezi sa unapređenjem poslovanja, tako da predstavlja trošak "investicionog karaktera". Propaganda se može obavljati putem propagandno-informativnog materijala (kalendari, prospekti, katalozi), audio-vizuelno (film, video-kasete), putem nastupa na sajmovima, pres-konferencijama, studijskim putovanjima i drugo. Sponzorstvo koje se vrši u propagandne svrhe predstavlja indirektnu propagandu."*

**Karakteristični primeri troškova reklame i propagande koji se knjiže preko računa 535 su:**

- troškovi oglašavanja u novinama, časopisima, na radiju, televiziji, u bioskopima, itd.;
- troškovi za prospekte, plakate i afiše;
- troškovi ulaganja u predmete na kojima se nalaze propagandne poruke, a koji se dele besplatno (olovke, upaljači, privesci za ključeve, pepeljare, kese, itd);
- troškovi postavljanja i održavanja reklamnih panoa na javnim mestima;
- troškovi izdavanja publikacija koje se dele besplatno;
- troškovi snimanja filmova i drugih audio i video zapisa sa propagandnim porukama;
- troškovi sponzorstva kulturnih, umetničkih, sportskih i sličnih manifestacija preko kojih se učesnicima pružaju propagandne poruke;
- itd.

**Izdaci za reprezentaciju nastaju kao posledica aktivnosti lica ovlašćenih za predstavljanje ili zastupanje poslovnog subjekta koje su usmerene na pridobijanje poslovnih partnera i stvaranje kod njih pozitivnog mišljenja i stava prema organizaciji koja preduzima ove aktivnosti. Troškovi reprezentacije najčešće se pojavljuju u odnosima sa poslovnim partnerima prilikom zaključenja ugovora, obeležavanja jubileja, puštanja u rad novih kapaciteta i u drugim sličnim slučajevima, zatim troškovi reprezentacije na sajamskim i drugim manifestacijama. Kao troškovi reprezentacije najčešće se javljaju**

**troškovi ugostiteljskih usluga, troškovi za predmete koji se poklanjaju u obliku sopstvenih proizvoda i robe ili u obliku vršenja usluga.**

U vezi sa troškovima reprezentacije Ministarstvo finansija izdalo je mišljenje br. 414-00-118/2002-04 od 22.04.2002. godine, sledeće sadržine:

*"Pozitivnim propisima, uključujući i poreske propise, nisu bliže definisani izdaci za reklamu, propagandu i reprezentaciju. Stoga smatramo da oni treba da budu uređeni opštim aktom u skladu sa propisima koji uređuju računovodstvo. U svakom slučaju izdaci po tim osnovama moraju biti verodostojni, odnosno dokumentovani odgovarajućim dokazima da su nastali i da su plaćeni.*

*Sa poreskog stanovišta, smatramo da se kao izdaci za reprezentaciju mogu priznati ugostiteljske i slične usluge, kao i davanja proizvoda poslovnim partnerima, sopstvenih ili drugih proizvođača, koji prema uobičajenim shvatanjima u poslovnim odnosima mogu biti predmet takvih davanja (notesi, tašne i drugi slični proizvodi koji se koriste u radne svrhe).*

*Kada se radi o ugostiteljskim uslugama, kao izdaci za reprezentaciju, po našem mišljenju, mogu se priznavati, pored ugostiteljskih usluga u užem smislu (hrana i piće, odnosno ručak, večera i sl.) i troškovi virmanskih uplata ugostiteljskim preduzećima po osnovu prenoćišta i ishrane poslovnih partnera (iz zemlje i inostranstva), ako su u funkciji zaključivanja i realizacije poslovnih ugovora, odnosno ostvarivanja drugih oblika poslovne saradnje.*

*Kada se radi o sopstvenim proizvodima, davanje proizvoda iz sopstvenog proizvodnog programa (prilikom njegove promocije, prezentacije i sl.) poslovnim partnerima, prezentantima tih programa i drugim licima, po našem mišljenju može imati karakter troškova reklame, propagande ili reprezentacije, u zavisnosti od funkcije i cilja takvih davanja, ako je to predviđeno opštim aktom koji uređuje troškove po tim osnovama.*

*Saglasno napred navedenom, smatramo da se kao izdaci za reprezentaciju mogu priznati, nedovsmisljeno i verodostojno dokumentovani troškovi po sledećim osnovama:*

- ugostiteljske usluge u užem smislu (hrana i piće);*
- virmanske uplate ugostiteljskim preduzećima za poslovne partnere (iz zemlje i inostranstva) po osnovu troškova prenoćišta i ishrane, ako su u funkciji zaključivanja i realizacije ugovora, odnosno ostvarivanja drugog oblika poslovne saradnje;*

**- davanje proizvoda poslovnim partnerima (proizvodnih i uobičajenih u poslovnim odnosima ili iz sopstvenog proizvodnog programa).**

*Troškovi koji sa stanovišta propisa kojima se uređuje računovodstvo i opštih akata preduzeća odnosno preduzetnika imaju karakter poslovnog rashoda reklame, propagande i reprezentacije, po našem mišljenju nemaju karakter prihoda fizičkih lica koji podležu plaćanju poreza na dohodak prema odredbama Zakona o porezu na dohodak građana ("Službeni glasnik RS", br. 24/2001).*

*Troškovi po osnovu ugostiteljskih usluga u povodu proslava odnosno obeležavanja jubileja ili drugih značajnih datuma preduzeća, odnosno državnih i republičkih praznika (ručak ili večera za zaposlene, penzionere, poslovne partnere), po našem mišljenju, mogu imati karakter troškova reprezentacije, ako je to uređeno odgovarajućim opštim aktom u skladu sa računovodstvenim propisima. Podrazumeva se da se izdaci po tom osnovu moraju učiniti verodostojnim i nespornim. Kao takvi, izdaci po tom osnovu ne predstavljaju zaradu odnosno drugo primanje zaposlenog i ne podležu plaćanju poreza na dohodak građana.*

*Izdaci po napred navedenom osnovu, po našem mišljenju, ne mogu imati karakter troškova reklame ili propagande, s obzirom na ciljeve koji se ostvaruju putem reklame ili propagande (promocija, odnosno javno oglašavanje i reklamiranje sopstvenih proizvoda i usluga organizovano pridobijanje korisnika istih i sl.)."*

Pravno lice, odnosno preduzetnik opštim aktom uređuje pitanje odobravanja i visine troškova reprezentacije.

**Karakteristični primeri izdataka na ime reprezentacije su:**

- konzumiranje toplih napitaka i bezalkoholnih pića (kafa, čaj, sokovi, mineralna voda i sl.) u poslovnim prostorijama prilikom prijema stranaka u postupku obavljanja redovnih poslova poslovnog subjekta;

- konzumiranje alkoholnih pića u prostorijama poslovnog subjekta;

- konzumiranje jela i pića u sopstvenim ugostiteljskim objektima;

- konzumiranje jela i pića u ugostiteljskim objektima drugih pravnih ili fizičkih lica;

- konzumiranje jela i pića i drugi troškovi u vezi sa obeležavanjem važnijih događaja u vezi sa poslovanjem;

- kupovina i upotreba prigodnih predmeta radi uručivanja poslovnim partnerima u odgovarajućim prilikama;

- davanje poslovnim partnerima sopstvenih proizvoda i robe ili vršenje usluga i sl.

Kao što smo rekli sa stanovišta PDV razgraničenje reprezentacije od ekonomske propagande je važno jer na izdatke na ime reprezentacije obveznik PDV nema pravo na odbitak prethodnog poreza, dok za primljene usluge ekonomske propagande obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza.

### **3. Mesto prometa usluga ekonomske propagande**

Opšte pravilo za oporezivanje usluga je da je mesto prometa usluga mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost, a ako se usluge pružaju preko poslovne jedinice, to je mesto u kojem se nalazi poslovna jedinica.

Usluge ekonomske propagande odstupaju od navedenog opšteg pravila jer se usluge ekonomske propagande ne oporezuju prema mestu u kojem pružalac usluge obavlja delatnost, već **prema mestu u kojem primalac usluge obavlja delatnost, ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno u mestu u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište** (član 12. stav 3. tačka 4. podtačka 4) Zakona o PDV). Drugim rečima, usluge ekonomske propagande oporezuju se prema mestu primaoca usluge.

Pitanje mesta oporezivanja usluga ekonomske propagande posebno dobija na značaju kada domaće pravno lice ili preduzetnik pruža usluge ekonomske propagande stranom licu i kada domaće pravno lice ili preduzetnik prima usluge ekonomske propagande od stranog lica. Kada oba lica (pružalac i primalac usluge) imaju sedište na teritoriji Republike Srbije, poreski tretman je jasan - usluga ekonomske propagande je oporeziva po stopi od 18%, budući da je pružena na teritoriji Republike Srbije.

Međutim, kada domaće pravno lice ili preduzetnik pruži uslugu ekonomske propagande stranom licu ili prima uslugu ekonomske propagande od stranog lica mogu se pojaviti određene dileme po pitanju mesta oporezivanja, oslobađanja od poreza i toga ko je poreski dužnik.

U cilju sveobuhvatnog prikazivanja poreskog tretmana usluga ekonomske propagande u nastavku dajemo detaljnija objašnjenja za:

- usluge ekonomske propagande u zemlji (kada se usluga pruža licu sa sedištem na teritoriji Republike Srbije ili se prima od lica sa sedištem na teritoriji Republike Srbije);

- pružanje usluga ekonomske propagande licima sa sedištem u inostranstvu;

- primanje usluga ekonomske propagande od lica sa sedištem u inostranstvu.

### **3.1. Usluge ekonomske propagande u slučaju kada su i pružalac i primalac usluge sa teritorije Republike Srbije**

Ukoliko je pravno lice ili preduzetnik - obveznik PDV pružilo uslugu ekonomske propagande licu sa sedištem na teritoriji Republike Srbije na vrednost pružene usluge obračunava se PDV **po opštoj stopi od 18%**. Osnovica za obračun PDV je naknada koju pružalac usluge prima ili treba da primi za izvršene usluge ekonomske propagande.

**Na pružene usluge ekonomske propagande, primalac usluge ima pravo na odbitak prethodnog poreza** pod uslovom da su ispunjeni svi uslovi propisani članom 28. st. 1. do 4. Zakona o PDV.

Prema tome, po pitanju poreskog tretmana usluga ekonomske propagande u slučaju kada su i pružalac i primalac usluge pravna lica i preduzetnici - obveznici sa sedištem u Republici Srbiji, nema posebnih specifičnosti koje se odnose na ove usluge - njihov poreski tretman je identičan poreskom tretmanu prometa dobara i usluga koje se vrše između poreskih obveznika u zemlji.

#### **Primer:**

Radio stanica - evidentirani obveznik PDV pružila je uslugu izrade i emitovanja reklama komercijalnog karaktera na radio talasima svoje stanice domaćem preduzeću u iznosu od 57.000,00 din. U računu koji ispostavlja primaocu usluge radio stanica obračunava i iskazuje PDV po stopi od 18% u iznosu od 10.260,00 dinara.

Ukoliko je domaće preduzeće - primalac usluge, obveznik PDV i ima račun koji sadrži sve Zakonom propisane elemente ima pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u računu za primljene usluge reklamiranja.

### *3.1.1. Pružanje usluga ekonomske propagande bez naknade*

Ukoliko obveznik PDV pruža uslugu ekonomske propagande bez naknade PDV se obračunava i plaća saglasno članu 5. stav 4. tač. 2) i 3) Zakona o PDV, po kojem se pružanje usluga koje obveznik PDV izvrši bez naknade za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica, kao i svako drugo pružanje usluga bez naknade izjednačava sa prometom uz naknadu. Poreska osnovica u slučaju pružanja usluga ekonomske propagande bez naknade na koju se obračunava PDV po stopi od 18% je cena koštanja pružene usluge.

O poreskom tretmanu usluga emitovanja reklamnih poruka bez naknade, koje predstavljaju usluge ekonomske propagande, Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413-00-372/05-04 od 24.02.2005. godine, iz kojeg navodimo najznačajniji deo:

*"Na emitovanje reklamnih poruka osnivača Skupštine grada Beograda, kao i na emitovanje reklamne poruke humanitarnih, kulturnih, obrazovnih, zdravstvenih i sportskih organizacija, državnih organa i organizacija, organa lokalne samouprave i dr. koje vršite bez naknade, PDV se obračunava i plaća."*

Prema tome, bez obzira na to kome se pruža usluga emitovanja reklamnih poruka bez naknade, obveznik PDV je dužan da na cenu koštanja pružene usluge obračuna PDV po stopi od 18%.

### **3.2. Pružanje usluga ekonomske propagande licima iz inostranstva**

Ukoliko domaće pravno lice ili preduzetnik - obveznik PDV, pruži uslugu ekonomske propagande stranom licu sa sedištem u inostranstvu na vrednost pružene usluge se ne obračunava PDV budući da mesto prometa usluge nije Republika Srbija. Jer, **kada domaće pravno lice ili preduzetnik pruži uslugu ekonomske propagande stranom licu mesto prometa usluge je mesto primaoca usluge, dakle inostranstvo i iz tog razloga pružalac usluge ne obračunava PDV i izdaje račun bez PDV.**

To, da ponovimo, proizilazi iz člana 12. stav 3. tačka 4. podtačka 4) Zakona o PDV, kojim je propisano da je kod usluga ekonomske propagande mesto prometa usluge mesto u kojem primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno ima sedište ili prebivalište.

### **Primer:**

Prodavac uređaja za domaćinstvo iz Ljubljane angažovao je reklamnu agenciju iz Beograda da ispita tržište, planira i pripremi marketinšku kampanju za prodaju uređaja za domaćinstvo na teritoriji Republike Srbije. Vrednost pružene usluge, koja u sebi sadrži direktne i pripadajući deo opštih troškova, kao i ugovorenu zaradu, iznosi 250.000,00 dinara.

U ovom primeru mesto prometa usluge je Ljubljana, s obzirom na to da se tamo nalazi sedište primaoca usluge, preduzeća iz Slovenije. Domaća reklamna agencija koja je obveznik PDV na pružene usluge ekonomske propagande stranom licu ne obračunava PDV i izdaje račun bez PDV.

#### *3.2.1. Avansna naplata usluga ekonomske propagande od lica iz inostranstva*

Na avans koji domaće pravno lice ili preduzetnik pružalac usluge ekonomske propagande dobije od stranog lica, PDV se ne obračunava zbog toga što se na vrednost usluge koja će biti pružena stranom licu ne obračunava PDV budući da ona ne podleže oporezivanju u Republici Srbiji.

Drugim rečima, ukoliko domaće lice u vidu avansa naplati deo naknade ili naknadu pre prometa, odnosno pružanja usluge ekonomske propagande nije dužno da na vrednost primljenog avansa obračuna PDV s obzirom na to da sam promet usluge ne podleže PDV.

#### *3.2.2. Račun za usluge ekonomske propagande pružene licu iz inostranstva*

Kada obveznik PDV pruži uslugu ekonomske propagande stranom licu **dužan je da izda račun**. Međutim, za to postoje određene olakšice u smislu da račun ne mora da sadrži sve elemente propisane članom 42. stav 3. Zakona, već se određeni elementi, odnosno podaci mogu izostaviti.

Naime, saglasno članu 4. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima iz kojih se mogu izostaviti pojedini podaci ("Službeni glasnik RS", br. 105/2004, 140/2004 i 67/2005) u računu koji se izdaje inostranom primaocu može se izostaviti podatak o PIB-u primaoca računa. Pored toga, shodno članu 7. stav 3. navedenog Pravilnika, obveznik PDV koji vrši promet dobara i usluga koji ne podleže oporezivanju, izdaje račun u kojem ne iskazuje podatke iz člana 42. stav 3. tač. 6)-9) Zakona, već iskazuje ukupan iznos naknade za izvršen promet

dobara i usluga i navodi odredbu Zakona kojom je propisano da izvršen promet dobara i usluga ne podleže oporezivanju.

Prema našem mišljenju, prilikom pružanja usluge ekonomske propagande stranom licu obveznik PDV treba da izda račun iz koga se **može izostaviti podatak o PIB-u primaoca računa i u kojem se ne iskazuju podaci o iznosu osnovice, poreskoj stopi koja se primenjuje, iznosu PDV koji je obračunat na osnovicu i napomena o poreskom oslobođenju, već se, umesto toga, pored ostalih obaveznih elemenata, iskazuje ukupan iznos naknade za izvršen promet usluge i navodi odredba Zakona kojom je propisano da izvršen promet ne podleže oporezivanju, a to su član 3. stav 1. tačka 1) i član 12. stav 3. tačka 4. podtačka 4) Zakona o PDV.**

Uzimajući u obzir prethodno navedene odredbe koje se odnose za izdavanje računa stranom licu za usluge ekonomske propagande kada se ne obračunava PDV, proizilazi da **račun treba da sadrži sledeće podatke:**

- naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa;
- mesto i datum izdavanja i redni broj računa;
- naziv i adresu stranog lica primaoca računa;
- vrstu i obim pruženih usluga ekonomske propagande;
- datum prometa usluga i visinu avansnih plaćanja (ako je izvršeno avansno plaćanje);
- ukupan iznos naknade za pružene usluge ekonomske propagande;
- odredbu Zakona o PDV kojom je propisano da promet ne podleže oporezivanju. Ta formulacija može da izgleda ovako: *Porez na dodatu vrednost nije obračunat (ili usluga ne podleže oporezivanju u Republici Srbiji) u skladu sa članom 3. stav 1. tačka 1) i članom 12. stav 3. tačka 4. podtačka 4) Zakona o PDV.*

### *3.2.3. Evidentiranje usluge ekonomske propagande licima iz inostranstva*

Pravilnikom o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV ("Službeni glasnik RS", br. 107/2004 i 67/2005), u članu 2. stav 1. tačka 8) propisano je da je obveznik dužan da u evidenciji o PDV obezbedi podatak o iznosu izvršenog prometa u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici. Na osnovu ove odredbe proizilazi da je domaće lice - pružalac usluge dužno da u

evidenciju (knjigu) izlaznih računa zavede račun za pružene usluge ekonomske propagande stranom licu. Za podatak o prometu usluga ekonomske propagande stranom licu u knjizi izdatih računa, koju Privredni savetnik preporučuje pošto njena forma nije propisana, za to smo predvideli posebnu kolonu.

**Iznos naknade za pružene usluge ekonomske propagande stranom licu koji za pružaoca usluge predstavlja prihod ne unosi se i ne prikazuje u poreskoj prijavi - Obrazac PPPDV na poljima 001 i 002.** Razlog za to je činjenica da se u polje 001 unosi podatak o iznosu naknade za izvršeni promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza (član 24. Zakona o PDV), a u polje 002 se unosi podatak o iznosu naknade za izvršeni promet koji je oslobođen PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza (član 25. Zakona o PDV). Imajući u vidu da usluge ekonomske propagande koje se pružaju stranom licu nisu oslobođene PDV sa pravom ili bez prava na odbitak prethodnog poreza u skladu sa članovima 24. i 25. Zakona o PDV, već predstavljaju usluge koje ne podležu PDV u Republici Srbiji naknada koju ostvari domaće lice pružalac usluge se ne unosi i na iskazuje u PPPDV poreskoj prijavi.

Prethodno navedeno proizilazi iz odredbe člana 11. stav 7. Pravilnika o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV kojom je propisano da se *u delu I Obrasca PPPDV ne iskazuju podaci o iznosu naknade za promet dobara i usluga koji se ne smatra prometom dobara i usluga u skladu sa članom 6. Zakona, odnosno za promet dobara i usluga koji nije predmet oporezivanja PDV u skladu sa Zakonom.*

### **3.3. Primanje usluga ekonomske propagande od strane lica iz inostranstva**

Kao što smo prethodno naveli saglasno članu 12. stav 3. tačka 4) podtačka (4) Zakona o PDV, usluge ekonomske propagande se oporezuju prema mestu gde primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno mesto u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište.

To znači da kada strano lice pruži uslugu ekonomske propagande domaćem licu (pravnom licu ili preduzetniku) PDV se plaća na teritoriji Republike Srbije.

Važno pitanje koje se postavlja u slučaju kada strano lice pruži uslugu ekonomske propagande domaćem licu je ko treba da obračuna i plati PDV?

Odgovor na ovo pitanje se nalazi u članu 10. Zakona o PDV, koji se bavi pitanjem poreskog dužnika, a kojim je propisano da je poreski dužnik: (a) obveznik PDV iz člana 8. i člana 9. stav 2. ovog Zakona, (b) poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici ili (c) primalac dobara i usluga, ako strano lice pod (b) ne odredi poreskog punomoćnika a ako je poreski dužnik i obveznik PDV dužan je da ispuni sve obaveze koje su ovim zakonom propisane za obveznika PDV, osim izdavanja računa.

Razradom člana 10. Zakona o PDV, a u vezi sa oporezivanjem usluga ekonomske propagande pruženih od strane stranog lica domaćem pravnom licu ili preduzetniku, zaključujemo da, ukoliko strano lice koje je izvršilo uslugu ekonomske propagande u Republici Srbiji nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a odredilo je poreskog punomoćnika, **poreski dužnik je poreski punomoćnik koga odredi strano lice.** U ovom slučaju poreski punomoćnik koga je odredilo strano lice, je dužan da na vrednost pružene usluge ekonomske propagande obračuna PDV, podnese poresku prijavu i plati PDV. Takođe, poreski punomoćnik, ako je obveznik PDV, dužan je da ispunjava sve ostale obaveze koje su propisane za obveznika PDV (da podnese evidencionu prijavu, da vodi evidenciju o PDV), osim obaveze izdavanja računa.

Ukoliko strano lice nije odredilo poreskog punomoćnika tada domaće pravno lice ili preduzetnik - **primalac usluge postaje poreski dužnik** i ovo lice ako je obveznik PDV, dužno je da ispunjava sve obaveze koje važe za poreske obveznike, osim izdavanja računa. Dakle, kada strano lice nema sedište, niti stalnu poslovnu jedinicu u Republici i nije odredilo poreskog punomoćnika, a vrši uslugu ekonomske propagande domaćem licu, domaće pravno lice ili preduzetnik - primalac usluge je dužno da na vrednost pružene usluge obračuna PDV po stopi od 18%.

U dosadašnjoj praksi najzastupljeniji je slučaj da PDV na usluge stranog lica obračunava domaće pravno lice ili preduzetnik - primalac usluge. Iz tog razloga u nastavku dajemo objašnjenje samo za ovaj slučaj.

### *3.3.1. Interni račun poreskog dužnika za primljene usluge ekonomske propagande od lica iz inostranstva*

Ponovićemo još jednom da kada strano lice pruža domaćem licu uslugu ekonomske propagande i to strano lice nema sedište, niti stalnu poslovnu jedinicu u Republici Srbiji i nije odredilo poreskog punomoćnika,

domaće lice - primalac usluge postaje poreski dužnik i ima obavezu da na vrednost primljenih usluga ekonomske propagande obračuna PDV po stopi od 18%.

Ovaj obračunati porez predstavlja za primaoca usluge poresku obavezu, odnosno dugovani porez. Obračun PDV na uslugu ekonomske propagande poreski dužnik vrši **na osnovu internog obračuna** koji se sastavlja na osnovu fakture stranog lica pružaoca usluge. Prema tome, u cilju obračuna i knjiženja poreske obaveze primalac usluge treba da sačini interni obračun i isti zavede u evidenciju (knjigu) izdatih računa. Sastavljanje tog internog obračuna vrši se na osnovu fakture stranog lica. Na dinarsku protivvrednost pružene usluge obračunate po zvaničnom srednjem kursu NBS na dan prometa usluge primalac usluge je dužan da obračuna PDV po stopi od 18%.

**Za interni obračun koji sastavlja i u kome PDV obračunava primalac usluge nisu propisani obavezni elementi**, kao što je to slučaj za obveznika koji izdaje "klasičan" PDV račun koji mora da sadrži podatke navedene u članu 42. stav 3. Zakona o PDV jer za poreskog dužnika, kao što smo rekli, i ne postoji obaveza izdavanja računa. Interni račun se ne dostavlja stranom licu pružaocu usluge i njegova funkcija je da se u njemu izvrši obračun PDV. Da bi poslužio nameni i da bi mogao da služi kao dokument za knjiženje interni obračun treba da sadrži one podatke koji su potrebni za tačan obračun PDV i njegovo pravilno evidentiranje kao što su podaci o:

- broju i datumu sastavljanja internog računa;
- preskom dužniku - primaocu računa: naziv, sedište, PIB;
- pozivu na račun stranog lica pružaoca usluge (naziv i sedište pružaoca, broj i datum računa, datum izdavanja računa) i drugu relevantnu dokumentaciju (ugovor na primer);
- vrsti, odnosno opisu usluge ekonomske propagande;
- danu izvršenja usluge;
- vrednosti usluge ekonomske propagande u stranoj valuti;
- visini deviznog kursa na dan prometa usluge;
- dinarskoj protivvrednosti usluge ekonomske propagande koja predstavlja osnovicu za obračun PDV po stopi od 18%. Dinarska protivvrednost se dobija množenjem vrednosti usluge ekonomske

propagande u stranoj valuti iz računa stranog lica pružaoca usluga sa zvaničnim srednjim kursom NBS na dan izvršenja usluge;

- iznosu obračunatog PDV;
- i druge relevantne podatke primerene konkretnim okolnostima.

Ogledni primer internog obračuna poreskog dužnika dajemo u primeru koji sledi.

### *3.3.2. Davanje avansa za usluge ekonomske propagande stranom licu*

Ako domaće lice primalac usluge ekonomske propagande izvrši avansnu uplatu stranom licu pre pružanja usluge i ispostavljanja računa nije dužno da obračuna PDV i nije u obavezi da sastavi interni obračun i zavede da u evidencije o PDV.

PDV se ne obračunava jer domaće lice koje je dalo avans tada još nije primilo uslugu. Obračun PDV izvršiće se kada usluga ekonomske propagande bude pružena.

### *3.3.3. Pravo na odbitak prethodnog poreza poreskog dužnika po osnovu usluga ekonomske propagande stranog lica*

Saglasno članu 29. stav 5. Zakona o PDV pravo na odbitak prethodnog poreza može da ostvari poreski dužnik - poreski punomoćnik i primalac dobara i usluga pod uslovom da je na naknadu za primljena dobra i usluge obračunao PDV u skladu sa ovim zakonom i da primljena dobra i usluge koristi za promet dobara i usluga koji je oporeziv PDV.

To znači da obveznik PDV primalac usluge **ima pravo na odbitak prethodnog poreza pod uslovom da je na vrednost primljene usluge ekonomske propagande obračunao PDV, te usluge su iskorišćene za oporeziv promet i za poslovne svrhe, odnosno u cilju obavljanja delatnosti.**

O tome da obveznik PDV koji je primio uslugu stranog lica, uključujući i usluge ekonomske propagande, ima pravo na odbitak prethodnog poreza Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413-00-01472/2005-04 od 05.08.2005. godine, iz kojeg prenosimo najznačajnije delove.

*"U skladu sa članom 28. stav 5. Zakona obračunati PDV po osnovu prometa stranog lica možete koristiti kao prethodni porez pod uslovom da primljene usluge stranog lica koristite za promet dobara i usluga koji je*

*oporeziv porezom na dodatu vrednost, odnosno za promet koji je prema članu 24. Zakona oslobođen od plaćanja PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza. Saglasno članu 11. stav 8. pomenutog pravilnika, u poreskom periodu u kome ste obračunali PDV po osnovu prometa stranog lica, obračunati PDV po tom osnovu iskazujete u delu II obrasca PPPDV na rednom broju 8, i to u polje 008 - iznos naknade stranog lica, a u polje 108 iznos obračunatog PDV.*

*Prema tome, ako na vrednost primljenih usluga stranog lica, u momentu ispostavljanja računa nsite obračunali PDV, i isti iskazali u poreskoj prijavi za taj poreski period, u obavezi ste da to učinite u prvom narednom poreskom periodu."*

Obračunati PDV primalac usluge knjiži u korist računa 470 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa), a prethodni porez na teret računa 276 - Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge inostranih lica. Prema tome, kada obračunati PDV na usluge ekonomske propagande stranog lica poreski dužnik može da odbije kao prethodni porez stav za knjiženje je 276/470.

Međutim, **ukoliko primalac usluge nije obveznik PDV ili je obveznik PDV koji vrši promet bez prava na odbitak prethodnog poreza ili uslugu ekonomske propagande ne koristi za oporeziv promet ili za neposlovne svrhe** tada je dužan da na vrednost usluge ekonomske propagande stranog lica obračuna i plati PDV i nema pravo na odbitak prethodnog poreza. Uplatni račun na koji primalac usluge treba da plati PDV na uslugu ekonomske propagande stranog lica je **840-714112843-10**. Konstrukcija poziva na broj u nalogu za prenos je Kontrolni broj - 601 - PIB. Oznaka osnova plaćanja je 53, a broj modela poziva na broj odobrenja je 97.

Tada je stav za knjiženje iznos obračunatog PDV na usluge ekonomske propagande stranog lica: 555 - Troškovi poreza / 470 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa).

Da bi ostvario pravo na odbitak prethodnog poreza u poreskom periodu, poreski dužnik interni obračun (u kojem je obračunat PDV) za primljene usluge ekonomske propagande stranog lica koje podležu PDV, osim u knjizi izdatih računa treba da evidentira i u knjizi primljenih računa.

Isto tako, interni obračun PDV koji je sastavljen radi obračuna PDV kod avansne uplate inodobavljaču, poreski dužnik - primalac usluge, osim u knjizi primljenih avansnih računa treba da evidentira u knjizi primljenih avansnih računa.

### 3.3.4. Unošenje podataka u poresku prijavu - Obrazac PPPDV

Podaci iz knjige izdatih računa koriste se za popunjavanje podataka u delu I - Promet dobara i usluga, u poreskoj prijavi - Obrazac PPPDV.

Podaci iz knjige primljenih računa koriste se za popunjavanje podataka u delu II - Prethodni porez.

Naime, prema članu 11. stav 3. tačka 3) Pravilnika o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV pod rednim brojem 3. - kod prometa dobara i usluga po opštoj stopi, u polje 003 unosi se podatak o iznosu naknade za izvršeni promet, bez PDV, a u polje 103 podatak o iznosu dugovanog PDV za taj promet, **uvećanom za iznos PDV koji se duguje po drugom osnovu.**

Članom 11a ovog Pravilnika propisano je sledeće:

*"Ako je poreski dužnik iz člana 10. stav 1. tač. 2) i 3) Zakona i obveznik PDV, podatke o prometu stranog lica i o obračunatom PDV po tom osnovu iskazuje, i to:*

*1) pod rednim brojem 3. - u polju 103, odnosno pod rednim brojem 4. - u polju 104 - iznos obračunatog PDV po osnovu prometa stranog lica;*

*2) pod rednim brojem 8. - u polju 008 iznos naknade iskazan u računu stranog lica, bez PDV, a u polju 108 iznos obračunatog PDV po osnovu prometa stranog lica.*

*Ako je poreski dužnik obveznik PDV koji nema pravo na odbitak prethodnog poreza, ne iskazuje podatke iz stava 1. tačka 2) ovog člana.*

*Ako je poreski dužnik lice koje nije obveznik PDV, podatke o obračunatom PDV po osnovu prometa stranog lica iskazuje pod rednim brojem 3. - u polju 103, odnosno pod rednim brojem 4. - u polju 104.*

*Stranim licem iz st. 1-3. ovog člana smatra se lice koje u Republici nema sedište na stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici, u skladu sa Zakonom."*

Shodno navedenom, **u polje 003 ne unosi se ništa, dok se u polje 103 unosi iznos obračunatog, tj. dugovanog poreza** koji poreski dužnik obračunava na vrednost primljene usluge ekonomske propagande stranog lica.

**Osnovica na koju je obračunat PDV (dinarska protivvrednost usluge ekonomske propagande stranog lica), odnosno neto naknada iskazuje se u polju 008, a prethodni porez u polju 108 poreske prijave - Obrasca PPPDV.**

Evidentiranjem interno obračunatog PDV po osnovu primljenih usluga ekonomske propagande stranog lica, koje su oporezive PDV, u knjizi izdatih računa i istovremeno u knjizi primljenih računa i preuzimanje podataka iz ovih evidencija u poresku prijavu - Obrazac PPPDV, praktično se poreska obaveza poništava. **Isti iznos se iskazuje kao dugovani PDV u delu I ovog obrasca, na rednom broju 3 Promet dobara i usluga po opštoj stopi, u polju 103 i u delu II kao prethodni porez na red. br. 8 u polju 108 ovog obrasca, tako da se po ovom osnovu u delu III Poreska obaveza, ne utvrđuje iznos za uplatu.**

Na taj način, dolazi do anuliranja obračunatog poreza i prethodnog poreza i primalac usluge ne treba da plati PDV. To drugim rečima znači da se PDV obračunava i evidentira ali nema, po tom osnovu, novčanog toka, odnosno plaćanja poreza i odliva novca.

Međutim, takav slučaj neće biti kod poreskih obveznika koji u skladu sa odredbom člana 30. Zakona o PDV, utvrđuju srazmeran iznos prethodnog poreza, odnosno kod ovih obveznika neće se iskazati isti iznos na ime dugovanog PDV u delu I Obrasca PPPDV i isti iznos na ime prethodnog poreza u delu II navedenog obrasca. Naime, u delu II iskazaće se manji, odnosno srazmeran iznos prethodnog poreza.

Obračunati PDV primalac usluge - poreski dužnik knjiži u korist računa **470 - Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)**, a prethodni porez na teret računa **276 - Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge inostranih lica**. Prema tome, kada obračunati PDV na usluge ekonomske propagande stranog lica poreski dužnik može da odbije kao prethodni porez stav za knjiženje je 276/470.

#### **Primer:**

Domaće preduzeće "Beograd fitofarmacija" je u cilju analize tržišta lekova, ispitivanja konkurentske prednosti i utvrđivanja potrošačkih navika na tržištu Italije, a za potrebe izvoza sopstvenih proizvoda, angažovalo preduzeće "Paciolli Consultants" iz Rima.

Usluga je kompletirana u oktobru 2005. godine i dana 8. oktobra 2005, preduzeće "Paciolli Consultants" je ispostavilo račun br. 1817/10/05 u

kome je za vrednost pruženih usluga analize tržišta, ispitivanja konkurentskih prednosti i utvrđivanja potrošačkih navika iskazalo naknadu u visini od 55.000 evra. Na dan fakture inodobavljača 1 evro = 85,2548. Na računu je navedeno da je datum prometa usluge 8. oktobar 2005.

U ovom primeru domaće preduzeće "Beograd fitofarmacija" je dužno da kao poreski dužnik obračuna PDV po stopi od 18% na vrednost usluga ekonomske propagande pruženih od strane preduzeća "Paciolli Consultants" iz Italije.

Obračun PDV "Beograd fitofarmacija" vrši internim obračunom čiji primer dajemo u nastavku.

### Interni obračun 2005/45

"Beograd fitofarmacija" AD, Ohridska 15, Beograd	
PIB SR 108223938	
Datum prometa usluge: 8. oktobar 2005.	
Datum računa inopružaoaca usluge: 8. oktobar 2005.	
Datum sastavljanja internog obračuna: 10. oktobar 2005.	
Usluga ekonomske propagande - analiza tržišta lekova, ispitivanje konkurentске prednosti i utvrđivanje potrošačkih navika na tržištu Italije. Veza: račun inopružaoaca usluge "Paciolli Consultants" br. 1817/10/05 od 8. oktobra 2005.	55.000 EUR
Devizni kurs na dan prometa usluge	85,2548
Vrednost usluge ekonomske propagande u dinarima	4.689.014,00
Osnovica za obračun PDV	4.689.014,00
Iznos PDV po stopi od 18%	844.022,52

Prikazani interni obračun obveznik PDV evidentira i u knjizi izdatih računa i u knjizi primljenih računa, na osnovu kojih se sačinjava pregled obračuna PDV i sastavlja poreska prijava - Obrazac PPPDV.

U PPPDV poreskoj prijavi preduzeće "Beograd fitofarmacija" će u delu I - Promet dobara i usluga, u polje 103 upisati iznos obračunatog PDV u visini od 844.022 (u polje 003 ne upisuje se ništa), u delu II - Prethodni porez će u polje 008 upisati neto naknadu (dinarsku protivvrednost pružene usluge) u iznosu od 4.689.014 din. a u polje 108 prethodni porez koji može da se odbije u iznosu od 844.022 din.

Na taj način, obračunati porez koji je prikazan u polju 103 i prethodni porez koji je prikazan u polju 108 se anuliraju i nema plaćanja PDV po ovom osnovu. PDV se, u ovom primeru, samo obračunava, iskazuje u internom obračunu, evidentira u knjizi izdatih i primljenih računa i prikazuje u PPPDV poreskoj prijavi ali nema plaćanja PDV i odliva novca.

Račun		Naziv računa	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
535		Troškovi reklame i propagande	4.689.014,00	
	434	Dobavljači u inostranstvu		4.689.014,00
- za primljene usluge ekonomske propagande po računu inodobavljača "Paciolli Consultants" br. 1817/10/05 od 8.10.2005.				
276		Porez na dodatu vrednost obračunat na usluge na usluge inostranih lica	844.022,52	
	470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		844.022,52
- za obračunat PDV po internom računu br. 2005/45 od 10.10.2005				

### Primer:

Opština je angažovala stranu marketinšku agenciju za pružanje usluga ekonomske propagande. Strana marketinška agencija je opštini pružila uslugu izrade projekta brenda lokalne samouprave i ispostavila račun na 12.000 EUR na dan prometa usluge 1 EUR = 83,50.

Strana marketinška agencija na teritoriji Republike Srbije nema stalnu poslovnu jedinicu i nije odredila poreskog punomoćnika.

Primalac usluge - opština kao poreski dužnik internim obračunom vrši obračun PDV na uslugu ekonomske propagande stranog lica.

Osnovica za obračun PDV iznosi  $2.000 \text{ EUR} \times 83,50 = 1.002.000 \text{ din}$ .

Obračunati PDV iznosi 180.360 din.

Opština za čije potrebe je urađen projekat izrade brenda lokalne samouprave nema pravo na odbitak PDV jer nije obveznik PDV. Naime, prema članu 9. stav 1. Zakona o PDV Republika i njeni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravna lica osnovana zakonom u cilju obavljanja poslova državne uprave, nisu obveznici u smislu ovog zakona ako obavljaju promet dobara i usluga iz delokruga organa, odnosno u cilju obavljanja poslova državne uprave. Republika, organi,

odnosno pravna lica iz stava 1. člana 9. obveznici su, ako obavljaju promet dobara i usluga izvan delokruga organa, odnosno van obavljanja poslova državne uprave, a koji su oporezivi u skladu sa ovim zakonom.

Obračunati PDV koji nema prava da odbije kao prethodni porez opština je dužna da plati.

Opština može da bude obveznik PDV, ali promet ove usluge nije povezan sa prometom opštine, koji joj daje pravo na odbitak prethodnog poreza.

#### **4. Predstavništvo i PDV na usluge ekonomske propagande**

Saglasno sa Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju ("Službeni glasnik RS", br. 105/05), **predstavništvo predstavlja izdvojen, pravno zavisan organizacioni deo osnivača koji na teritoriji Republike obavlja prethodne i pripremne radnje u vezi sa zaključenjem ugovora i koji ne može da zaključuje ugovore, osim za sopstvene potrebe.**

Budući da predstavništvo u ime i za račun osnivača obavlja prethodne i pripremne radnje u vezi sa zaključenjem ugovora; ono ne može da zaključuje ugovore u ime i za račun osnivača, ali po izričitoj odredbi Zakona može da zaključuje ugovore za svoje potrebe, kao što su: ugovor o zakupu poslovnog prostora, ugovor o radu sa licima koja rade u predstavništvu i sl. To znači da predstavništvo može da preduzima prethodne i pripremne radnje u vezi sa zaključivanjem ugovora, ali ne može da zaključuje ugovor o spoljnotrgovinskom prometu. Predstavništvo može da istražuje tržište, da upoznaje domaće partnere sa interesima svog osnivača o izvozu naše robe i usluga i o uvozu u Srbiju; može da preduzima druge prethodne i pripremne radnje za zaključivanje ugovora o izvozu i uvozu kojim se unapređuje i razvija proizvodnja i ugovora o dugoročnoj proizvodnoj kooperaciji, poslovno-tehničkoj saradnji i stranim ulaganjima.

Detaljnija objašnjenja o osnivanju i poslovanju predstavništva u Republici Srbiji dali smo u Privrednom savetniku 9/2006, str. 95-104.

**Uzimajući u obzir činjenicu da se ne može baviti privrednom delatnošću već samo prethodnim i pripremnim radnjama predstavništvo nije obveznik PDV i ne može se evidentirati za obveznika PDV u sistemu PDV.** Naime, predstavništvo nema atribute koji su potrebni za obveznika PDV iz člana 8. Zakona o PDV, u kojem se obveznik PDV definiše kao lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti. Delatnošću se smatra trajna aktivnost proizvođača,

trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja.

O statusu predstavništva u sistemu PDV, Ministarstvo finansija izdalo je mišljenje br. 413-00-86/2006-04 od 12.05.2006. godine. Ovde dajemo samo najznačajniji deo ovog mišljenja čiji je integralni tekst objavljen u "Privrednom savetniku" broj 14/2006 na strani 118.

*U skladu s odredbama člana 8. st. 1. i 2. Zakona, obveznik PDV je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga u okviru obavljanja delatnosti, kojom se smatra trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja.*

*Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice (stav 3. istog člana Zakona).*

*Prema st. 4. i 5. istog člana Zakona, obveznik je i lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara ili pružanje usluga, kao i lice koje vrši isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u svoje ime, a za račun drugog lica.*

*Odredbom člana 10. stav 1. tač. 2) i 3) Zakona propisano je da je poreski dužnik, u smislu ovog zakona, poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici, odnosno primalac dobara i usluga, ako strano lice iz tačke 2) ovog stava ne odredi poreskog punomoćnika. U skladu s navedenom zakononskom odredbom, kada strano lice, koje na teritoriji Republike Srbije nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, vrši oporezivi promet dobara ili usluga, u tom slučaju poreski dužnik - poreski punomoćnik ili primalac usluge dužan je da na naknadu za izvršeni promet stranog lica obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom.*

*Odredbom člana 9. stav 2. tačka 2) Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju ("Službeni glasnik RS", br. 101/05) propisano je da je predstavništvo izdvojen, pravno zavisan organizacioni deo osnivača koji na teritoriji Republike obavlja prethodne i pripremne radnje u vezi sa zaključenjem ugovora i koji ne može da zaključuje ugovore, osim za sopstvene potrebe.*

*Saglasno navedenim zakonskim odredbama, predstavništvo stranog lica na teritoriji Republike Srbije ne može se evidentirati kao obveznik PDV, s obzirom da nema mogućnost samostalnog obavljanja bilo kakve delatnosti u okviru koje bi vršilo promet dobara ili usluga."*

**Na usluge ekonomske propagande pružene od domaćeg lica predstavništvo ne može da ostvari pravo na odbitak prethodnog poreza iz razloga što nije obveznik PDV.**

**Primer:**

Predstavništvo stranog pravnog lica je dobilo račun od domaćeg preduzeća - obveznika PDV za uslugu istraživanja tržišta. U računu je, pored ostalih zakonom propisanih elemenata, iskazana neto naknada za pružene usluge istraživanja tržišta u iznosu od 250.000 din. i PDV (18%) u iznosu od 45.000 din. Ulazni PDV na primljenu uslugu ekonomske propagande predstavništvo ne može da iskoristi i odbije kao prethodni porez.

Ukoliko je predstavništvo koristilo i primilo uslugu ekonomske propagande od stranog lica koje nije odredilo poreskog punomoćnika i koje nema stalnu poslovnu jedinicu u Republici Srbiji predstavništvo je kao primalac usluge - poreski dužnik u obavezi da na primljenu uslugu ekonomske propagande stranog lica obračuna i plati PDV. Naime, predstavništvo nije obveznik PDV i ne može da se evidentira kao obveznik PDV i iz tog razloga obračunati PDV na uslugu ekonomske propagande stranog lica ne može da odbije kao prethodni porez već je isti dužno da plati.

Da bi obračunalo PDV na uslugu ekonomske propagande stranog lica predstavništvo treba da sačini interni obračun. Na osnovu tog internog obračuna popunjavaju se podaci u PPPDV poreskoj prijavi i vrši uplata poreza. Interni obračun PDV predstavništvo nije dužno da zavede u knjigu izdatih računa iz razloga što nema obavezu da vodi poreske evidencije. Naime, prema odredbi člana 10. stav 2. Zakona o PDV ako je poreski dužnik iz stava 1. tač. 2) i 3) ovog člana i obveznik, dužan je da ispuni obaveze koje su ovim zakonom propisane za obveznika, osim izdavaja računa. Pošto nije obveznik PDV, predstavništvo nije u obavezi da vodi poreske evidencije. Međutim, u obavezi je da ispuni ostale obaveze koje važe za obveznika PDV - da podnese poresku prijavu PPPDV i da plati obračunati porez.

Obaveza podnošenja poreske prijave PPPDV od strane predstavništva koje obračunava PDV kao primalac usluge, propisana je članom 50. stav 3. Zakona o PDV, gde je propisano da su poresku prijavu dužni da podnesu i poreski dužnici iz člana 10. stav 1. tač. 2), 3) i 6) i člana 44. stav 3. ovog zakona.

Obaveza plaćanja PDV od strane predstavništva koje obračunava PDV kao primalac usluge propisana je članom 51. stav 2. Zakona o PDV, gde je propisano da se obaveza plaćanja PDV odnosi i na poreske dužnike iz člana 10. stav 1. tač. 2), 3) i 6) i člana 44. stav 3. ovog zakona.

Koje podatke predstavništvo unosi u PPPDV poresku prijavu regulisano je Pravilnikom o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV. Naime, u članu 11a ovog pravilnika, propisano je da *ako je poreski dužnik lica koje nije obveznik PDV, podatke o obračunatom PDV po osnovu prometa stranog lica iskazuje pod rednim brojem 3. - u polju 103, odnosno pod rednim brojem 4. - u polju 104.*

Prema tome, iznos obračunatog PDV na uslugu ekonomske propagande stranog lica predstavništvo u svojstvu poreskog dužnika unosi u polje 103 poreske prijave. U polje 003 ne unosi se ništa.

U članu 50. stav 4. Zakona o PDV je propisano da *se poreska prijava za poreskog dužnika iz 10. stav 1. tač. 2), 3) i 6) i člana 44. stav 3. ovog zakona, podnosi za poreski period u kojem je nastala obaveza po osnovu PDV, u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda.*

**Predstavništvo podnosi poresku prijavu samo u onom poreskom periodu u kojem je nastala obaveza za PDV, za razliku od poreskih obveznika koji podnose poreski period za svaki poreski period nezavisno od toga da li u tom poreskom periodu imaju obavezu plaćanja PDV.**

**Iako to Zakonom nije izričito propisano, po našem mišljenju, za predstavništvo - poreskog dužnika poreski period je uvek kalendarski mesec. To znači da predstavništvo podnosi poresku prijavu i obračunati PDV plaća u roku od 10 dana od isteka kalendarskog meseca.**

**Primer:**

Predstavništvo stranog lica primilo je, na osnovu ugovora, 7. avgusta 2006. godine, fakturu za uslugu istraživanja tržišta od stranog lica u iznosu od 10.000 EUR.

Na osnovu fakture stranog lica koje nije odredilo poreskog punomoćnika i nema stalnu poslovnu jedinicu u Republici Srbiji predstavništvo je sačinilo interni obračun u kome je obračunalo i iskazalo PDV u iznosu od 149.400 din. Na dan prometa usluge 1 EUR = 83,00 din.

Za mesec avgust 2006. godine predstavništvo je dužno da sastavi i, najkasnije do 10. septembra 2006. godine, podnose poresku prijavu PPPDV u kojoj u polju 103 iskazuje iznos od 149.400 din. Obračunati PDV predstavništvo je dužno da plati do 10. septembra 2006. godine

## **5. Ogranak stranog pravnog lica i PDV na usluge ekonomske propagande**

Prema odredbama člana 3. Zakona o privrednim društvima ("Službeni glasnik", br. 125/04), domaće ili strano privredno društvo može obrazovati jedan ili više ogranaka.

Ogranak privrednog društva nije posebna pravna forma, već organizacioni deo privrednog društva koji nema svojstvo pravnog lica. Za razliku od predstavništva privrednog društva koje se ne može baviti privrednom delatnošću, ogranak, prema navedenim odredbama Zakona, ima mesto poslovanja i zastupnike i obavlja poslove sa trećim licima u ime i za račun privrednog društva. Ogranak se registruje kod Agencije za privredne registre u skladu sa Zakonom o registraciji privrednih subjekata ("Službeni glasnik RS", br. 55/04 i 61/05).

Odredbama člana 8. Zakona o PDV, propisano je da je obveznik PDV lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti, pod kojom se podrazumeva trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja. Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice. Obveznik je lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara ili pružanje usluga.

Iz navedenih odredaba proizilazi da **u sistemu PDV važi načelo jedinstvenog obveznika PDV koje znači da se kod jednog obveznika PDV jedinstveno posmatraju sve delatnosti koje on obavlja, bez obzira na to da li se vrše u okviru njegovih posebnih organizacionih delova, kao što su ogranak, pogon, filijala i drugi organizacioni delovi.** Jedinstvo obveznika PDV zasniva se na tome da se obveznik PDV jedanput registruje za sve delatnosti, podnosi jedinstvenu evidencionu prijavu (Obrazac EPPDV) Poreskoj upravi prema svom sedištu, bez obzira na to koliko ima izdvojenih organizacionih delova i ogranaka na područjima izvan svog sedišta i za mesečni ili tromesečni poreski period podnosi samo jednu poresku prijavu za obračun PDV (Obrazac PPPDV) na osnovu koje se vrši plaćanje poreza.

Prema tome, **za promet dobara i pružanje usluga koje vrši ogranak kao organizacioni deo domaćeg privrednog društva u ime i za račun tog društva, obveznik je domaće privredno društvo.**

Drugačiji poreski tretman imamo kod ogranka koji je osnovalo strano pravno lice. **Ogranak stranog pravnog lica, odnosno drugog privrednog subjekta (osnivača) definisan je Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju kao izdvojen, pravno zavisan organizacioni deo osnivača, koji na teritoriji Republike trajno obavlja delatnosti za koje je osnivač registrovan u zemlji sedišta.** Ogranak ne može imati širu poslovnu sposobnost od osnivača, a mora poslovati u skladu sa propisima Republike i ima tretman domaćeg lica.

Ogranak koji je obrazovalo strano privredno društvo stiče status obveznika PDV na osnovu ispunjenja uslova iz člana 8. Zakona o PDV, propisanih za sva lica, a to je mogućnost da samostalno obavlja promet dobara i usluga u okviru obavljanja delatnosti i da ostvaruje određenu naknadu za ostvareni promet ili izvršene usluge. Prema tome, **ogranci stranih privrednih društava, koji na teritoriji Republike trajno obavljaju delatnost, u svemu su izjednačeni sa ostalim obveznicima PDV na teritoriji Republike,** što je u skladu i sa pomenutom odredbom Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju, prema kojoj ogranak stranog pravnog lica mora poslovati u skladu propisima Republike i ima tretman domaćeg lica. Ogranak stranog privrednog društva je obveznik PDV, a ne strano društvo (kao jedinstveni obveznik), kao što je to slučaj sa domaćim privrednim društvima koja su organizovala ogranak registrovan na teritoriji Republike.

U skladu sa navedenim, **ukoliko je ogranak stranog pravnog lica - obveznik PDV, domaćem licu izvršio uslugu ekonomske propagande dužan je da na vrednost pružene usluge obračuna PDV po stopi od 18%.** Važe sva objašnjenja koja smo dali pod red. br. 3.1. ovog članka.

**Ukoliko je ogranak stranog pravnog lica pružio uslugu ekonomske propagande stranom licu PDV se ne obračunava** jer je mesto prometa usluge mesto gde primalac usluge obavlja delatnost (mesto gde je sedište, odnosno poslovna jedinica stranog lica - primaoca usluge). Važe sva objašnjenja koja smo dali pod red. br. 3.2. ovog članka.

**Ukoliko je ogranak stranog pravnog lica primalac usluge ekonomske propagande od strane domaćeg lica ima pravo na odbitak prethodnog poreza** ako je obveznik PDV i ispunjeni su ostali uslovi za odbitak iz člana 28. Zakona o PDV.

**Ukoliko je ogranak stranog lica primio uslugu ekonomske propagande od stranog lica koje nije odredilo poreskog punomoćnika i nema na teritoriji Republike Srbije stalnu poslovnu jedinicu ogranak - primalac usluge postaje poreski dužnik i dužan je da na dinarsku protivvrednost usluge obračuna PDV. U ovom slučaju ogranak stranog pravnog lica ima pravo na odbitak prethodnog poreza pod uslovom da je obveznik PDV, da je izvršen obračun PDV i da se primljena usluga koristi za oporeziv promet dobara i usluga. Važe objašnjenja koja smo dali pod red. br. 3.3. ovog članka.**

U ogranku smo detaljnije pisali u "Privrednom savetniku" broj 19/2005, str. 97-104. i broj 9/2006, str. 105-108.