



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 6  
јун 2016.  
година LVI  
ISSN 0354 - 3242

---

**БИЛТЕН**  
**СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА**  
**ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА**

**Број 6**  
**јун 2016.**  
**година LVI**  
**ISSN 0354-3242**

**РЕПУБЛИКА СРБИЈА**  
**МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА**  
**БЕОГРАД**

---

---

*Оснивач и издавач*  
Министарство финансија Републике Србија  
Београд, Кнеза Милоша 20  
[www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs)

(Оснивачка и издавачка права преузета од Министарства финансија СРЈ на основу Споразума о преносу оснивачких права бр. 651-01-1/2003)

*За издавача*  
др Душан Вујовић, министар финансија  
*Уређивачки одбор*  
Горана Грозданић, др Наташа Ковачевић,  
Весна Хрељац Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

*Главни уредник*  
Горана Грозданић  
посебни саветник министра финансија

*Уредник*  
мр Јасмина Кнежевић  
[jasmina.knezevic@mfin.gov.rs](mailto:jasmina.knezevic@mfin.gov.rs)

*Редакција*  
*БИЛТЕН Службена објашњења и стручна мишљења*  
*за примену финансијских прописа*  
Министарство финансија Републике Србије  
Кнеза Милоша 20, 11000 Београд  
Тел. 011/3642 659

*Припрема и штампа*  
Штампарија Министарства финансија Републике Србије  
Београд, Кнеза Милоша 20

Tel. 011/3642 659 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2016 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

## САДРЖАЈ

### ЈАВНИ ПРИХОДИ

#### ПОРЕЗИ

1. а) Порески третман примања запосленог по основу трошкова превоза ..... 17
  - б) Признавање отписа вредности појединачних потраживања на терет расхода обвезника у случају отписа вредности појединачних потраживања према субјекту приватизације .... 17
  2. Порески третман примања запосленог у виду зајма за решавање стамбеног питања, одобреног од стране послодавца, са одређеним роком враћања кроз отплату дуга на оброчне рате, на терет зараде запосленог ..... 20
  3. Признавање расхода обвезника који је исказан у пословним књигама по основу исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла ..... 24
  4. Порески третман прихода који нерезидентно правно лице оствари од свог огранка (преко ког обавља делатност на територији Републике) или од огранка другог нерезидентног правног лица (који обавља делатност на територији Републике) по основу накнаде исплаћене за закуп покретних ствари, односно по основу ауторске накнаде ..... 27
  5. а) Порески третман замене мобилног телефона у гарантном року коју изврши обвезник ПДВ – продавац мобилних телефона
-

---

на територији Републике Србије, купцу мобилног телефона – имаоцу гаранције.....30

б) Да ли постоји обавеза евидентирање промета преко фискалне касе у случају замене рекламиране робе у гарантном року? ...31

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета и увоза Hysan спреја за нос и Hysan Baby капи за нос .....35

2. Да ли се на увоз добара (опреме) која представља улог страног лица у домаће привредно друштво обрачунава и плаћа ПДВ?...36

3. а) Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ у случају када је обвезник ПДВ – инвеститор истовремено и извођач радова у оквиру изградње објекта (мини хидроелектране), при чему за одређене радове ангажује друге обвезнике ПДВ – грађевинска предузећа (који се у смислу закона којим се уређује планирање и изградња не сматрају извођачима радова), са становишта одредби Закона о ПДВ које су се примењивале закључно са 14. октобром 2015. године?.....39

б) Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, када је реч о испоруци са монтажом, односно монтажи опреме за мини хидроелектрану, са аспекта Закона о порезу на додату вредност који се у највећем делу примењује од 15. октобра 2015. године?.....39

4. Да ли долази до повећања пореске основице у случају када обвезник ПДВ – подизвођач врши промет добара и услуга главном извођачу, при чему обвезник ПДВ – подизвођач трошкове кредита који је узео од пословне банке (камата и др.)

---

---

не потражује од главног извођача, већ од инвеститора са којим главни извођач има закључен уговор о грађењу, ако се предметни трошкови потражују после издавања рачуна за промет који је обвезник ПДВ – подизвођач извршио извођачу? ..... 48

5. а) Порески третман преноса дела имовине у поступку статусне промене издвајања уз оснивање који изврши обвезник ПДВ .... 50

б) Да ли друштво стицалац тј. друштво основано у поступку статусне промене издвајања уз оснивање, има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – преносиоца одбије као претходни порез? ..... 50

в) Порески третман преноса права својине на грађевинским објектима изграђеним пре 1. јануара 2005. године у поступку статусне промене издвајања уз оснивање коју друштво преносилац преноси друштву стицаоцу ..... 50

6. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када Покрајински секретаријат за међурегионалну сарадњу и локалну самоуправу добије од ДКМТ Еврорегионалне развојне агенције (водећи партнер, Мађарска), у међународној размени која се врши у складу са Споразумом о увозу предмета просветног, научног и културног карактера потписаног у Лејк Саксесу 25.11.1952. године, публикације које подстичу туризам изван земље увознице – брошуре „Трагом Тиског цвета“? ..... 59

7. Исправка погрешно обрачунатог и исказаног ПДВ ..... 61

8. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет моторног возила – тешког четвороцикла (L7) одбије као претходни порез? ..... 63

9. Да ли се опредељивање економски дељивих целина у оквиру

---

---

новоизграђеног грађевинског објекта, на којима сваки од обвезника ПДВ – суинвеститора постаје искључиви власник (у сразмери са првобитно опредељеним уделима), сматра прометом који подлеже ПДВ?..... 66

10. Порески третман промета услуге прикључења мале хидроелектране на дистрибутивни електроенергетски систем оператора, који врши обвезник ПДВ „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд обвезнику ПДВ – привредном субјекту из Враћа..... 67

11. Уколико би страна компанија, у циљу обављања делатности производње ауто делова, регистровала у Републици Србији пословну јединицу и постала обвезник ПДВ, какав би био порески третман промета добара (ауто делова) која би била отпремљена у иностранство?..... 68

12. а) Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ – давалац лизинга добија од примаоца лизинга на име накнаде штете по основу раскида уговора о лизингу због неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу?..... 72

б) Смањење износа обрачунатог ПДВ за извршени промет у случају када обвезник ПДВ – давалац лизинга испоручи предмет лизинга другом обвезнику ПДВ – примаоцу лизинга, после чега дође до враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу ..... 72

13. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када обвезник ПДВ пружа Public Relations услуге страном лицу? ..... 80

14. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ врши

---

---

промет услуга представништву страног лица у Републици Србији, као и право на рефакцију ПДВ страног обвезника који има представништво у Републици Србији ..... 81

15. Да ли обвезник из Савезне Републике Немачке, а који је власник привредног друштва у Републици Србији, има право на рефакцију ПДВ за примљене услуге изнајмљивања филмског студија и опреме у Републици Србији? ..... 83

16. Ко је порески дужник за промет добара који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ када је реч о испоруци радне платформе (платформе за рад на крову тролејбуса) са монтажом? ..... 85

17. Да ли обвезник ПДВ – предузетник, тј. физичко лице које обавља регистровану делатност, а који је извршио улагања у пословни простор у којем обавља делатност, који је у власништву тог физичког лица, има право на одбитак ПДВ по том основу?..... 88

18. У случају статусне промене издвајања уз оснивање, да ли друштво стицалац – обвезник ПДВ, на кога су пренета сва права и обавезе из уговора о купопродаји којим је предвиђен накнадни попуст у цени због плаћања пре уговореног рока (каса сконто), укључујући и потраживање за промет добара који је извршио обвезник ПДВ – друштво преносилац, има право да по основу измене основице због накнадног попушта у цени смањи износ обрачунатог ПДВ на ту основицу? ..... 91

19. Када обвезник ПДВ, који се бави продајом фармацеутских производа – реагенаса, у циљу обезбеђивања продаје тих добара, потенцијалним купцима реагенаса даје на коришћење, без накнаде, одговарајућу медицинску опрему (апарате) која подразумева употребу предметних реагенаса, да ли је дужан да

---



---

по том основу обрачуна ПДВ? ..... 95

20. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта „Подршка развојним капацитетима стратешког управљања и европских интеграција у Министарству унутрашњих послова“, финансираног средствима донације Краљевине Шведске, на основу уговора закљученог између Шведске агенције за међународни развој и сарадњу и Министарства унутрашњих послова, сходно Споразуму између Републике Србије и Краљевине Шведске о општим одредбама и условима за развојну сарадњу ..... 98

21. Ко је порески дужник за промет услуга ископа шљунка и ископа са транспортом и депоновањем јаловине, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ? ..... 105

22. Порески третман промета услуге давања у закуп путничког аутомобила..... 108

23. У ком случају се ПДВ-ом опорезује пренос права располагања на грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, укључујући и власничке уделе на тим добрима? ..... 110

24. Да ли обвезник ПДВ – поверилац може, на основу закљученог „поравнања“ у облику јавнобележничког записа након окончаног парничног и извршног поступка, да смањи основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунатог ПДВ за износ накнаде или дела накнаде који није наплаћен? ..... 115

25. а) Порески третман раскида уговора закључењем уговора о раскиду уговора о купопродаји стана између обвезника ПДВ и наследника купца ако је предметни уговор у претежном делу

---

---

извршен..... 117

б) Порески третман промета стана ако обвезник ПДВ изврши промет стана стеченог на основу уговора о раскиду уговора о купопродаји стана од физичког лица које није обвезник ПДВ – наследника купца..... 117

в) Ако после оствареног права на рефундацију ПДВ дође до раскида уговора о купопродаји првог стана, да ли је купац првог стана, односно наследник купца првог стана дужан да по том основу врати новчана средства добијена на име рефундације ПДВ по основу куповине првог стана? ..... 117

26. Исправка одбитка претходног пореза од стране обвезника ПДВ – примаоца добара или услуга у случају када дође до смањења пореске основице за опорезиви промет добара или услуга који је обвезник ПДВ извршио другом обвезнику ПДВ ..... 124

27. Ко је порески дужник за промет који се односи на постављање привремених електричних инсталација за потребе фестивала, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ? ..... 126

28. Ко је порески дужник за промет добара и услуга који се односи на поправку водоводне опреме – водомера и пумпи за воду, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ? ..... 129

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли је обвезник дужан да увећа опорезиву добит уколико му је у пореском билансу био признат расход по основу отписа утуженог потраживања, а у наредном или неком од наредних пореских периода повуче тужбу?..... 132

2. Порески третман промета услуга (израда општег плана

---

---

пројекта, планирање простора и људских ресурса, анализа тржишта) које нерезидентно правно лице врши резидентном правном лицу, а у вези са изградњом одмаралишта на територији Републике..... 133

3. Да ли је приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу накнаде за услуге техничке подршке (Project and management fees) опорезив порезом по одбитку из члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица?..... 135

4. Постојање повезаности између привредних друштава и, с тим у вези, обавезе сачињавања извештаја о трансферним ценама у случају када је привредно друштво А оснивач и једини власник удела у привредном друштву Б, односно оснивач и једини власник удела у привредном друштву В, па 2015. године друштво А изврши продају удела у друштву Б и то физичким лицима (4 лица), која, на тај начин, стичу по 25% учешћа у капиталу друштва Б, имајући у виду да је један од (нових) чланова друштва Б, истовремено, директор сва три друштва ..... 138

5. Да ли се износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика, пренетих на терет расхода, односно прихода признају у пореском билансу обвезника? ..... 140

6. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга авио-превоза у међународном ваздушном саобраћају ..... 142

7. Да ли је приход који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу накнаде од услуге обуке запослених у иностранству, односно од накнада по основу

---

---

трошкова учешћа запослених на семинарима и конгресима у иностранству, предмет опорезивања порезом по одбитку? .... 143

8. Да ли постоји могућност преношења губитака из ранијих година у случају када је над обвезником 2006. године покренут поступак ликвидације, док је 2007. године отворен поступак стечаја, који још увек траје, па се, с тим у вези, поставља питање да ли обвезник има право да губитке из 2005, 2006, 2007, 2008. и 2009. године искаже у пореском билансу за 2014. годину као губитак из претходних година?..... 144

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли јединице локалне самоуправе могу својим актима да „доносе одлуке о увођењу пореза на пољопривредно земљиште на својој територији“? ..... 147

2. Да ли је имовина из члана 14. ст. 1. до 3. Закона о порезима на имовину коју, без обавезе противчинидбе, по уговору о донацији прими Стоматолошки факултет, предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон?..... 148

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на примања по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању у случају када физичко лице не остварује новчану накнаду за свој рад, али има право на: осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, накнаду трошкова превоза од места пребивалишта до места извођења обуке, накнаду трошкова смештаја у хотелу за преноћиште и доручак, као и накнаду трошкова исхране и градског превоза у месту у

---

---

коме се врши стручно оспособљавање? .....	154
2. Порески третман накнаде трошкова такси превоза на службеном путовању у иностранству сходно уредби којом се уређује накнада трошкова и отпремнина државних службеника и намештеника.....	157
3. Порески третман капиталног добитка који је физичко лице остварило 2010. године продајом непокретности која је стечена наслеђивањем у првом наследном реду .....	159
4. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на зараду и подношења пореске пријаве у случају остваривања права на тзв. фантомске опције од с послодавцем повезаног нерезидентног правног лица, по основу правила о награђивању запослених? .....	161
5. Да ли се плаћају порез на доходак грађана и доприноси по основу дневница члановима органа удружења пензионера, као и по основу накнаде за радно ангажовање у удружењу? .....	164
6. Порез на приходе од самосталне делатности предузетника ..	165
7. Да ли физичко лице има право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) и став 2. Закона о порезу на доходак грађана у случају када то физичко лице, као власник једног привредног друштва са 100% удела (који удео у том проценту има у свом власништву од 2007. године, а стекао га је тако што је повећао проценат учешћа у капиталу са првобитних 48,04% које има у свом власништву више од десет година, тј. од 2004. године) постане власник другог новооснованог привредног друштва на основу статусне промене издвајањем из првог друштва (које по спроведеној статусној промени наставља да постоји) уз	

---

---

оснивање другог новооснованог привредног друштва (2009. године), ако продајом свог удела у новооснованом привредном друштву оствари капитални добитак? ..... 169

8. Порески третман прихода по основу новчане накнаде за рад чланова општинске изборне комисије за спровођење избора за одборнике скупштине градске општине, као и новчане накнаде за рад лица која су чланови радног тела општинске изборне комисије, а запослени су у управи градске општине и нису чланови општинске изборне комисије ..... 172

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли Пореска управа као средство обезбеђења у поступку одлучивања по поднетом захтеву за одлагање плаћања дугованог пореза од стране пореског обвезника може прихватити имовину или право које је у власништву пореског обвезника – ауторска или сродна права? ..... 176

2. а) Распоред уплаћеног новчаног износа ради намирења пореске обавезе ..... 178

б) Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања ..... 179

3. Да ли порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о ПППА („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) нема дугованог пореза евидентираног у пореском рачуноводству Пореске управе (главни порески дуг износи нула динара), односно који на тај дан има евидентирану само обрачунату и неплаћену камату, може остварити право на одлагање дугованог пореза? ..... 181

4. Када другостепени орган поништи првостепено решење и

---

---

врати предмет надлежном првостепеном пореском органу на поновни поступак, а поновни поступак првостепеног органа је у току (решење није постало правоснажно), да ли то може бити основ за повраћај пореза? ..... 184

5. Да ли порески обвезник – правно лице може да измирује новчане обавезе према трећим лицима уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу, пребијањем и на други начин у складу са законом у случају када су донета решења о одређивању привремене мере ради обезбеђења наплате пореских обавеза? ..... 186

6. Доношење одлуке о отпису пореских дуговања са каматом по основу изворних јавних прихода јединице локалне самоуправе.. 189

7. Подношење захтева за одлагање плаћања дугованог пореза пореског обвезника који је престао да постоји као предузетник, а чије су пореске обавезе које чине дуг настале у време док је обављао делатност као предузетник..... 193

8. Да ли је Пореска управа надлежна за одлучивање по правним лековима уложеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле накнаде за коришћење грађевинског земљишта? .... 195

## АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари 199

2. Да ли општинска управа има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе за грејање пословног простора? ..... 201

---

- 
3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на утрошено гориво за рад машина у индустријске сврхе и за утрошено гориво за рад агрегата који обезбеђује електричну енергију..... 204
  4. Да ли привредно друштво има право на рефакцију плаћене акцизе на утрошени течни нафтни гас у индустријске сврхе, који се користи у производњи двопека, кекса, трајног пецива и колача, набављен од 18. децембра 2012. године? ..... 209
  5. Регистрација дуванске прерађевине од несагоревајућег дувана и акцизни третман тог производа ..... 212

### **ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман активности које нерезидентни обвезник – резидент Немачке спроводи на територији Републике ..... 215
2. Утврђивање стварног власника прихода у складу са чланом 40а Закона о порезу на добит правних лица, као и примена бенефициране стопе пореза по одбитку, предвиђене у уговору о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Ирском, на ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер која се исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Ирске ..... 217
3. Примена одредаба члана 40. став 1. тачка 5) и члана 40а Закона о порезу на добит правних лица уколико правно лице – резидент Републике Пољске остварује приход од правног лица – резидента Републике Србије, по основу накнада од услуга које су предмет опорезивања порезом по одбитку ..... 218

### **ФИСКАЛНЕ КАСЕ**

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када послодавац, на терет својих средстава,
-



---

обезбеђује припремљене оброке запосленима, без накнаде, у виду тзв. „додатне исхране“ (храну и пиће за потребе запослених) од другог лица (испоручиоца)? ..... 222

## **ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ**

### **РАЧУНОВОДСТВО**

1. Да ли су акционарска друштва која су регистрована на територији Републике Србије дужна да вредност некретнина, постројења, опреме и инвестиционих некретнина (приликом састављања годишњих финансијских извештаја за 2015. годину), искажу у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и Међународним рачуноводственим стандардом (МРС 40): Инвестиционе некретнине? ..... 223

### **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у јуну 2016. године ..... 226

---

---

## ЈАВНИ ПРИХОДИ

### ПОРЕЗИ

**1. а) Порески третман примања запосленог по основу трошкова превоза**

**б) Признавање отписа вредности појединачних потраживања на терет расхода обвезника у случају отписа вредности појединачних потраживања према субјекту приватизације**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-131/2016-04 од 8.6.2016. год.)*

*а) Са аспекта Закона о порезу на доходак грађана*

Одредбом члана 18. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада – до висине цене месечне претплатне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.666 динара.

На део изнад прописаног неопорезивог износа обрачунава се и плаћа порез по стопи од 10%, сагласно члану 16. ЗПДГ.

Према одредби члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и

112/15), основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбом члана 104. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14) прописано је да запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Према одредби члана 105. став 1. Закона о раду, зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. Закона о раду (члан 105. став 3. тог закона).

Према одредби члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду, запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду и то за долазак и одлазак са рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.

Имајући у виду поменуте законске одредбе, као и наводе из предметног дописа, на накнаду трошкова превоза запосленом за долазак на посао и одлазак са посла коју, у конкретном случају, послодавац исплаћује у висини стварне цене месечне карте (стварни трошкови превоза) – у износу од 2.400 динара, а који (износ) је нижи од важећег неопорезивог износа – 3.666 динара (који је у примени од 1. фебруара 2016. године закључно са 31. јануаром 2017. године), не плаћа се порез на зараде.

Међутим, уколико послодавац запосленом исплати износ који је виши од стварних трошкова превоза (конкретно 2.400 динара), такво примање запосленог изнад висине стварних трошкова има третман зараде и подлеже плаћању пореза на доходак грађана и

доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

*б) Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица*

Сагласно одредбама члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЈ), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом: 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника; 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплата; 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Према ставу 2. истог члана ЗПДПЈ, на терет расхода признаје се и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

Сходно одредби члана 16. став 9. ЗПДПЈ, на терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију прошло најмање 60 дана.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када обвезник искаже (у својим пословним књигама) расход по основу (директног, односно индиректног) отписа вредности појединачних потраживања која (као поверилац) има према субјекту приватизације,

тако исказан расход признаје се у пореском билансу уколико су испуњени услови прописани одредбама члана 16. ст. 1. и 9. ЗПДПЈ.

## **2. Порески третман примања запосленог у виду зајма за решавање стамбеног питања, одобреног од стране послодавца, са одређеним роком враћања кроз отплату дуга на оброчне рате, на терет зараде запосленог**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-893/2014-04 од 7.6.2016. год.)

Према наводима из захтева, привредно друштво има два оснивача од којих је један у радном односу у том привредном друштву и обавља послове директора. Привредно друштво би сагласно правилнику којим се уређује решавање стамбених потреба запослених код послодавца, одобрило свом оснивачу који је у радном односу у том привредном друштву, зајам за решавање стамбеног питања, са роком отплате на 10 година.

### *1. Са становишта пореза на доходак грађана*

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Према одредби члана 14. став 1. Закона, зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или

пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном накнадом или непосредним плаћањем.

Основицу пореза на зараду за примања из става 1. овог члана Закона, осим хартија од вредности, представља:

- 1) номинална вредност бонова и новчаних потврда,
- 2) цена која би се постигла продајом робе на тржишту,
- 3) цена која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност која се чини обвезнику,
- 4) новчана вредност покривених расхода, увећана за припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање које из зараде плаћа запослени (члан 14. став 5. Закона).

Ако је запослени по основу примања из става 5. тач. 1) до 4) овог члана Закона извршио новчана плаћања исплатиоцу зараде, основицу пореза на зараду чини разлика између вредности тих примања и новчаних плаћања која запослени врши исплатиоцу зараде, увећана за припадајуће обавезе из зараде, односно код самоопорезивања разлика између прихода који је примио, односно из кога је дужан да плати припадајуће обавезе из зараде и новчаних плаћања која је извршио (члан 14. став 6. Закона).

Цену, висину накнаде, односно новчану вредност из тач. 2) до 4) става 5. члана 14. Закона утврђује исплатилац зараде у моменту када се давање врши (став 10. Закона).

Према одредби члана 105. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14), зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (члан 105. став 3. Закона о раду).

Одредбом члана 557. став 1. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89, „Сл.

лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис и 44/99–др. пропис) прописано је да се уговором о зајму обавезује зајмодавац да преда у својину зајмопримцу одређену количину новца или којих других заменљивих ствари, а зајмопримац се обавезује да му врати после извесног времена исту количину новца, односно исту количину ствари исте врсте и истог квалитета.

Зајмопримац се може обавезати да уз главницу дугује и камату (члан 558. став 1. Закона о облигационим односима).

Имајући у виду наведено, кад у конкретном случају послодавац одобри запосленом зајам на дужи временски период за решавање стамбеног питања са одређеним роком (на 10 година) враћања кроз отплату дуга на оброчне рате сагласно уговору, а запослени измири обавезу у уговореном року, на терет средстава своје зараде (умањене за износ припадајућег пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на терет запосленог), наведено примање не сматра се зарадом. Међутим, уколико запослени изврши отплату дуга у износу који је нижи од износа главнице (као и евентуалне камате) и износа по основу њене валоризације обрачунате на начин сагласно закону којим се уређује становање, та разлика би представљала погодност која има карактер примања запосленог које подлеже опорезивању порезом на зараду.

У вези са питањем које се односи на могућност и услове давања зајма запосленом као и да ли такво примање запосленог представља зараду са становишта Закона о раду, Министарство финансија указује да је давање мишљења о примени одредаба тог закона у делокругу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања.

## *2. Са становишта пореза на добит правних лица*

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон,

142/14, 91/15—аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

Према ставу 3. истог члана Закона, у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3. овог члана, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања (члан 59. став 4. Закона).

У складу са одредбом члана 60. став 1. Закона, обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу.

У смислу одредбе члана 60. став 3. Закона, обвезник је дужан да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. овог закона и ст. 1. и 2. овог члана, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

Сагласно члану 60. став 5. Закона, у случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са појединачним повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, он је дужан да у пореску основицу укључи:

- 1) износ позитивне разлике између прихода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, или
- 2) износ позитивне разлике између расхода по основу те



транзакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

У складу са наведеним законским нормама, у случају када оснивач привредног друштва има 25% или више учешћа у капиталу тог друштва, сматра се лицем повезаним са привредним друштвом (чији је оснивач).

Према томе, уколико привредно друштво (у даљем тексту: обвезник) закључи уговор о зајму са (својим) оснивачем (примаоцем зајма) који се, у складу са Законом, сматра његовим повезаним лицем, дужан је да у свом пореском билансу посебно прикаже трансакције са повезаним лицем по трансферним ценама (обрачунати износ камате), као и да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“) и то на начин прописан Законом и Правилником о трансферним ценама („Сл. гласник РС“, бр. 61/13 и 8/14).

У случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, обвезник је дужан да у пореску основицу укључи износ позитивне разлике између расхода по основу те трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

### **3. Признавање расхода обвезника који је исказан у пословним књигама по основу исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00016/2016-04 од 7.6.2016. год.)

*1. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица*

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за утврђивање опорезиве добити признају расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према одредби члана 7а тачка 1) Закона, на терет расхода у пореском билансу обвезника не признају се трошкови који се не могу документовати.

У смислу прописа који уређују рачуноводство, рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене. Одговорно лице потписом, односно другом идентификационом ознаком потврђује да је рачуноводствена исправа веродостојна (потпуна, истинита, рачунски тачна и да приказује пословну промену).

Како произилази из садржине поднетог дописа, у пословним књигама евидентира се расход по основу исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла, при чему се исплата врши на основу списка запослених који садржи податке о износу накнада које се исплаћују запосленима по наведеном основу.

У вези питања веродостојности документа који представља основ за исплату накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада запосленима, Министарство финансија, Сектор за финансијски систем дало је мишљење број: 011-00-2255/2015-16 од 17. септембра 2015. године, као и допуну истог од 18. децембра 2015. године, у којима се, између осталог, наводи и следеће: „исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла морају бити документоване веродостојним рачуноводственим исправама, без

обзира на то дали су у питању фактуре, уговори о раду или неки други документи (списак запослених који садржи све податке неопходне за исплату), који се у складу са Законом о рачуноводству и општим актом послодавца могу сматрати веродостојним рачуноводственим исправама“...

С тим у вези, а имајући у виду наведене законске одредбе, као и мишљење Министарства финансија број: 011-00-2255/2015-16, сматрамо да се расход који је исказан у пословним књигама по основу исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла, у случају када су наведене исплате документоване одговарајућом рачуноводственом исправом (нпр. списак запослених), признаје у пореском билансу.

## *2. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 5. став 3. тачка 2) Закона о ПДВ, прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и пружање услуга уз накнаду на основу прописа или другог акта државних органа,

органа територијалне аутономије или локалне самоуправе.

У складу са наведеним законским одредбама, исплата накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада, од стране послодавца запосленом, није предмет опорезивања ПДВ, независно од тога да ли послодавац поседује доказ да је запослени искористио примљена новчана средства у сврху плаћања накнаде за превоз.

#### **4. Порески третман прихода који нерезидентно правно лице оствари од свог огранка (преко ког обавља делатност на територији Републике) или од огранка другог нерезидентног правног лица (који обавља делатност на територији Републике) по основу накнаде исплаћене за закуп покретних ствари, односно по основу ауторске накнаде**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-116/2016-04 од 6.6.2016. год.)*

##### *1. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица*

Према одредбама члана 40. став 1. тач. 2) и 4) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЛ), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада) и накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике.

У смислу члана 40. став 7. ЗПДПЛ, изузетно од става 1. овог члана ЗПДПЛ, на приходе по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике које нерезидентно правно лице остварује од исплатиоца који није дужан

да обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку, обрачунава се и плаћа порез по решењу.

Сходно члану 40. став 9. ЗПДПЛ, нерезидентно правно лице – прималац прихода из става 7. овог члана, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, и то у општини на чијој територији се налази седиште или пребивалиште исплатиоца прихода по основу закупа, односно подзакупа покретних ствари, на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Сагласно наведеном, уколико нерезидентно правно лице оствари приход од свог огранка (преко ког обавља делатност на територији Републике) или од огранка другог нерезидентног правног лица (који обавља делатност на територији Републике), и то по основу накнаде исплаћене за закуп покретних ствари, на тако остварен приход нерезидентног правног лица обрачунава се и плаћа порез по решењу, сагласно одредби члана 40. став 7. ЗПДПЛ. С тим у вези, нерезидентно правно лице дужно је да, у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника поднесе пореску пријаву на Обрасцу ППКДЗН, сагласно Правилнику о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Сл. гласник РС“, бр. 100/15 ... 14/16).

Међутим, у случају када нерезидентно правно лице оствари приход по основу ауторске накнаде од огранка који обавља делатност на територији Републике (независно од чињенице да ли се ради о његовом огранку или огранку другог нерезидентног правног лица), тако остварен приход (нерезидентног правног лица) није предмет опорезивања порезом по одбитку, као ни порезом по решењу, сагласно одредбама члана 40. ЗПДПЛ.

*2. Са аспекта Закона о пореском поступку и пореској администрацији*

Према одредби члана 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 15/16, у даљем тексту: ЗПППА), у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено (члан 10. став 3. ЗПППА).

Према одредби члана 14. став 2. ЗПППА, порески обвезник физичко, односно правно лице – нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидент) који нема сталну пословну јединицу на територији Републике, односно који остварује приходе или стиче имовину на територији Републике ван пословања своје сталне пословне јединице, дужан је да у року од десет дана од дана почетка остваривања прихода, односно стицања имовине подложне опорезивању на територији Републике, обавести Пореску управу у седишту о лицу које је његов порески пуномоћник.

Ако нерезидент остварује приходе који се опорезују по одбитку, за које порески обвезник није дужан да поднесе пореску пријаву, неће постојати обавеза одређивања пуномоћника (члан 14. став 3. ЗПППА).

Према одредби члана 182б став 2. ЗПППА, против лица које учини радњу, односно пропуст из става 1. овог члана, у вези са порезом који се утврђује решењем, неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка, ако то лице, пре предузимања било које радње пореског органа у вези са учињеном радњом или пропустом, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст, као и утврђени износ пореза плати у прописаном року.

Према томе, у ситуацији када нерезидентно правно лице у року од 30 дана од дана остваривања прихода по основу накнаде исплаћене за закуп покретних ствари сагласно члану 40. став 7. ЗПДПЛ, не поднесе прописану пореску пријаву, али самоиницијативно, у складу са чланом 182б став 2. ЗПППА, пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, преко пореског пуномоћника поднесе прописану пореску пријаву и утврђени износ пореза плати у прописаном року, неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка.

Са друге стране, када нерезидентно правно лице оствари приход по основу ауторске накнаде од огранка који обавља делатност на територији Републике који није предмет опорезивања порезом по одбитку, као ни порезом по решењу, а огранак грешком обрачуна и плати порез по том приходу, мишљење Министарства финансија је да у том случају, сагласно одредби члана 10. став 2. тачка 1) ЗПППА, то лице (огранак) има право на повраћај погрешно плаћеног пореза.

## **5. а) Порески третман замене мобилног телефона у гарантном**

року коју изврши обвезник ПДВ – продавац мобилних телефона на територији Републике Србије, купцу мобилног телефона – имаоцу гаранције

**б) Да ли постоји обавеза евидентирање промета преко фискалне касе у случају замене рекламиране робе у гарантном року?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-428/2015-04 од 27.5.2016. год.)*

*а) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Према одредби члана 6. став 1. тачка 2) Закона, сматра се да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код замене добара у гарантном року.

Одредбом члана 2. Правилника о поступку замене добара у гарантном року код које се сматра да промет добара није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/2012, у даљем тексту: Правилник о замени добара) прописано је да се сматра да промет добара и услуга није извршен код замене добара у гарантном року, под условом да је замена добара извршена без накнаде и у складу са условима из гаранције.

Ако се у складу са условима из гаранције кориснику добара



врши замена добара у гарантном року уз обавезу плаћања дела накнаде, обвезник ПДВ дужан је да на тај део накнаде обрачуна ПДВ у складу са Законом (члан 3. Правилника о замени добара).

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ – продавац мобилних телефона на територији Републике Србије, купцу мобилног телефона – имаоцу гаранције изврши замену мобилног телефона у гарантном року у складу са условима из гаранције, без накнаде, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, независно од тога да ли је малопродајна цена мобилног телефона на дан промета предметног добра нижа, иста или виша од малопродајне цене тог истог добра на дан замене у гарантном року. Примера ради, ако је малопродајна цена на дан замене виша од малопродајне цене на дан промета, а обвезник ПДВ – продавац не потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, са аспекта Закона о ПДВ нема пореских импликација. Међутим, ако обвезник ПДВ – продавац потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, на тај износ накнаде, без ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом о ПДВ.

*б) Са аспекта Закона о фискалним касама*

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Чланом 5. Правилника о садржини и начину евидентирања промета издавањем фискалног рачуна, начину отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе и о садржини и вођењу књиге дневних извештаја („Сл. гласник РС“, број 140/04, у

даљем тексту: Правилник) прописано је да се отклањање грешака у евидентирању промета добара преко фискалне касе које нису отклоњене до тренутка давања команде фискалној каси за штампање фискалног исечка могу вршити само ако се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка, односно фискалног рачуна. Исправка се врши се налогом за исправку, на Обрасцу НИ – Налог за исправку.

Сагласно члану 6. ст. 1. и 2. Правилника, исправка на Обрасцу НИ врши се само на основу оригиналног фискалног исечка, односно фискалног рачуна, на којем је евидентиран промет конкретног добра које се враћа или се на други начин врши рекламација тог добра. За сваки фискални исечак, односно фискални рачун, на основу којег се врши исправка евидентираног промета, попуњава се посебан Образац НИ, истог дана када је добро враћено или на други начин рекламирано.

Ставом 4. наведеног члана Правилника, прописано је да се Образац НИ не попуњава само у случају ако се врши замена добра за добро исте врсте и вредности.

Одредбом члана 7. ст. 1. и 2. Правилника, прописано је да ако се за враћено добро купцу исплаћује готовина или се враћа више наплаћени износ готовине на име купљених добара, обвезник на основу података из Обрасца НИ умањује евидентирани дневни промет за износ враћене готовине. Ако се купцу за враћено добро даје добро друге врсте, исправка евидентираног промета врши се на Обрасцу НИ на начин из става 1. овог члана, а обвезник је дужан да промет добра које је дато у замену евидентира преко фискалне касе, односно преко фискалног рачуна.

Према томе, у случају када купац у гарантном року рекламира купљену робу, продавац који је евидентирао промет преко фискалне касе, односно издао фискални исечак, дужан је да приликом замене рекламиране робе која није исте врсте, односно вредности или у случају повраћаја новца, изврши исправку евидентираног промета на обрасцу НИ – Налог за исправку, сагласно наведеним одредбама

Закона и Правилника.

Међутим, када купац у гарантном року рекламира робу у малопродајном објекту, односно када малопродавац изврши замену добра за добро исте врсте (нпр. шифра артикла у бази података фискалне касе је иста) и вредности (независно да ли је дошло до промене малопродајне цене добра, при чему нема повраћаја новца, односно доплате), није у обавези да, сагласно члану 6. став 4. наведеног Правилника, попуњава Образац НИ, и самим тим ни да издаје фискални исечак, односно фискални рачун. У свим другим случајевима када се добро мења за добро друге врсте (нпр. у бази фискалне касе добро има другу шифру у односу на замењено добро), укључујући и ситуацију у којој се врши повраћај новца, односно доплата новца за замењено добро, продавац је дужан да на основу података из Обрасца НИ умањи дневни промет за износ рекламираног добра и да промет добра које је дато у замену евидентира преко фискалне касе, односно преко фискалног рачуна.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман промета и увоза Нусан спреја за нос и Нусан Baby капи за нос**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-175/2016-04 од 28.6.2016. год.)

Под претпоставком да су наводи из предметног захтева тачни, у смислу да су добра – Нусан спреј за нос и Нусан Baby капи за нос од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстана у медицинска средства за једнократну употребу (а не у лекове), а да, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), није реч о медицинским средствима која се хируршки уграђују у организам, на промет и увоз предметних добара ПДВ се обрачунава и плаћа по пореској стопи од 20%.

\*\*\*

Сагласно одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Одредбом става 2. тачка 4) истог члана Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет и увоз ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

Према одредбама члана 4. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 29/11, 95/12, 113/13 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), медицинским средствима – производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се:

- 1) имплантати:
  - (1) имплантати у ортопедији,
  - (2) имплантати у општој и пластичној хирургији,
  - (3) имплантати у кардиологији и кардиохирургији,
  - (4) имплантати у неурологији и неурохирургији,
  - (5) имплантати у офталмологији,
  - (6) имплантати у оториноларингологији,
  - (7) имплантати у радиологији,
  - (8) имплантати у гинекологији,
  - (9) имплантати у стоматологији,
  - (10) имплантати у васкуларној хирургији,
  - (11) имплантати у максилофацијалној хирургији;
- 2) пачеви (замена за људско ткиво);
- 3) клипсеви;
- 4) пуденси (пумпице);
- 5) аерационе цевчице;
- 6) хируршки шавни материјал;
- 7) сонде и тубуси;
- 8) катетери и дренажи;
- 9) кесе за крв;
- 10) оксигенатори.

## **2. Да ли се на увоз добара (опреме) која представља улог страног лица у домаће привредно друштво обрачунава и плаћа ПДВ?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-172/2016-04 од 27.6.2016. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), на увоз добара (опреме) која представља улог страног лица у домаће привредно

друштво, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, с обзиром да за увоз добара по том основу одредбама члана 26. Закона није прописано пореско ослобођење.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да се одредбе члана 6. Закона, којима је уређено да се у одређеним случајевима сматра да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен, не примењују на увоз добара.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ:

1) испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности;

2) увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

Сагласно одредбама члана 6. став 1. Закона, сматра се да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код:

1) преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стичалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност;

2) замене добара у гарантном року;

3) бесплатног давања пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или потенцијалним купцима, односно трећим лицима за потребе анализе на основу акта надлежног органа;

4) давања рекламног материјала и других поклона мање

вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

Увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике (члан 7. Закона).

Према одредбама члана 26. Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара:

1) чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ;

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ;

1б) која су извезена, а која се у Републику враћају непродата или зато што не одговарају обавезама које проистичу из уговора, односно пословног односа на основу којег су била извезена;

1в) која се, у оквиру царинског поступка, уносе у слободне царинске продавнице;

1г) по основу замене у гарантном року;

1д) чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење;

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања;

3) која се, у оквиру царинског поступка, привремено извозе и у непромењеном стању поново увозе;

4) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак прераде под царинском контролом;

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

6) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења;

7) за која је у складу са чланом 216. и чланом 217. став 1. тачка б) Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

**3. а) Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ у случају када је обвезник ПДВ – инвеститор истовремено и извођач радова у оквиру изградње објекта (мини хидроелектране), при чему за одређене радове ангажује друге обвезнике ПДВ – грађевинска предузећа (који се у смислу закона којим се уређује планирање и изградња не сматрају извођачима радова), са становишта одредби Закона о ПДВ које су се примењивале закључно са 14. октобром 2015. године?**

**б) Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, када је реч о испоруци са монтажом, односно монтажи опреме за мини хидроелектрану, са аспекта Закона о порезу на додату вредност који се у највећем делу примењује од 15. октобра 2015. године?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00521/2016-04 од 27.6.2016. год.)*

а) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), који се примењивао закључно са 14. октобром 2015. године, за промет добара или услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ – извођач радова врши инвеститору – обвезнику ПДВ, односно инвеститору – лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има инвеститор као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња. Инвеститором, у смислу закона којим се уређује планирање и изградња, сматра се лице за чије потребе се гради објекат и на које гласи грађевинска дозвола за грађење објекта. Извођачем радова, у смислу закона којим се уређује планирање и изградња, сматра се лице које је са



инвеститором закључило уговор о грађењу грађевинског објекта, укључујући и дограђивање, са правима и обавезама који су овим законом прописани за извођача радова. С тим у вези, реч је о лицу чији је назив, у својству извођача радова, истакнут на табли којом се обележава градилиште обезбеђеној од стране инвеститора, чије овлашћено лице пре почетка радова потписује главни пројекат за извођача радова, које решењем одређује одговорног извођача радова на градилишту и др.

Према томе, у случају када обвезник ПДВ, у својству извођача радова, врши изградњу грађевинског објекта другом обвезнику ПДВ, у својству инвеститора, што, између осталог, значи да је за изградњу грађевинског објекта издата грађевинска дозвола, порески дужник за тај промет јесте прималац добара и услуга из области грађевинарства – обвезник ПДВ (инвеститор).

Међутим, у случају када је обвезник ПДВ – инвеститор истовремено и извођач радова у оквиру изградње објекта (мини хидроелектране), при чему за одређене радове ангажује друге обвезнике ПДВ – грађевинска предузећа (који се у смислу закона којим се уређује планирање и изградња не сматрају извођачима радова), ти обвезници ПДВ дужни су да за промет добара и услуга који врше у оквиру изградње грађевинског објекта обрачунају ПДВ и да обрачунати ПДВ плате у складу са Законом. С тим у вези, обвезник ПДВ – инвеститор (који је истовремено и извођач радова у оквиру изградње предметног објекта) има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету (обвезника ПДВ) за промет добара и услуга у оквиру изградње грађевинског објекта одбије као претходни порез у складу са Законом.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник из члана 8. и члана 9. став 2. овог закона.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

Грађење, у складу са чланом 2. тачка 31) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградња инсталација, постројења и опреме.

Одредбама члана 136. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да грађевинска дозвола садржи нарочито податке о:

- 1) инвеститору;
- 2) објекту чије се грађење дозвољава са подацима о габариту, висини, укупној површини и предрачунској вредности објекта;
- 3) катастарској парцели, односно катастарским парцелама на којима се гради објекат;
- 4) постојећем објекту који се руши или реконструише ради грађења;

- 5) року важења грађевинске дозволе;
- 6) документацији на основу које се издаје.

Према одредби члана 149. Закона о планирању и изградњи, пре почетка грађења инвеститор обезбеђује: обележавање грађевинске парцеле, регулационих, нивелационих и грађевинских линија, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова; обележавање градилишта одговарајућом таблом, која садржи: податке о објекту који се гради, инвеститору, одговорном пројектанту, број грађевинске дозволе, извођачу радова, почетку грађења и року завршетка изградње.

Одредбама члана 152. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да је извођач радова дужан да:

- 1) пре почетка радова потпише пројекат за извођење;
- 2) решењем одреди одговорног извођача радова на градилишту;
- 3) одговорном извођачу радова обезбеди уговор о грађењу и документацију на основу које се гради објекат;
- 4) обезбеди превентивне мере за безбедан и здрав рад, у складу са законом.

б) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ), који се у највећем делу примењује од 15. октобра 2015. године, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за промет добара и услуга из области грађевинарства који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, сматра добрима и услугама из области

грађевинарства. Сагласно наведеном:

1) Ако је реч о опреми за мини хидроелектрану која представља саставни део објекта мини хидроелектране (опрема која је инкорпорисана у објекат, што значи да се не може премештати, са места на место, без оштећења његове суштине), примера ради, турбина и генератор, мишљење Министарства финансија је да се добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, као активност из групе 42.99

– Изградња осталих непоменутих грађевина Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 8) Правилника, сматрају:

– испорука са монтажом опреме за мини хидроелектрану, која се врши у оквиру изградње нове мини хидроелектране, као промет добара;

– монтажа опреме за мини хидроелектрану, која се врши у оквиру изградње мини хидроелектране, као промет услуга.

Према томе, порески дужник за наведени промет добара и услуга из области грађевинарства, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, јесте обвезник ПДВ – прималац добара и услуга. Обвезник ПДВ – прималац добара и услуга из области грађевинарства има право да ПДВ који је обрачунао у својству пореског дужника одбије као претходни порез ако поседује рачун претходног учесника у промету издат у складу са Законом о ПДВ (у којем није исказан ПДВ) и ако набављена добра и услуге користи, односно ако ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

2) Ако је реч о испоруци са монтажом, односно монтажи опреме за мини хидроелектрану која није саставни део објекта – мини хидроелектране, тај промет не сматра се прометом добара и

услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона ПДВ, што значи да је порески дужник за предметни промет обвезник ПДВ који тај промет врши. У овом случају, обвезник ПДВ – прималац добара и услуга може да оствари право на одбитак претходног пореза ако набављена добра и услуге користи, односно ако ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији, и ако поседује прописану документацију – рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом о ПДВ (у којем је исказан обрачунати ПДВ).

3) Министарство финансија напомиње да ако је за опорезиви промет добара и услуга извршено авансно плаћање закључно са 14. октобром 2015. године, а промет добара и услуга се врши од 15. октобра 2015. године, што значи да износ авансних средстава (плаћених закључно са 14. октобром 2015. године) представља накнаду или део накнаде за промет који се врши од 15. октобра 2015. године, у том случају за тај промет добара и услуга, порески дужник одређује се у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14).

\*\*\*

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона о ПДВ).

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) Закона о ПДВ).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредби члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописана Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објекта;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављење електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављење водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;

- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављење подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка б) Закона о ПДВ, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (став 2. истог члана Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са Законом о ПДВ, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. ст. 1. и 3. тачка 3) Закона о ПДВ, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

Одредба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, према одредби члана 38. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), примењује се од 15. октобра 2015. године.

Према одредби члана 34. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), за опорезиви промет добара и услуга који се врши након почетка примене овог закона, а за који је пре почетка примене овог закона наплаћена, односно плаћена накнада или део накнаде, порески дужник за тај промет одређује се у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14).

Сагласно одредби члана 27. Закона о ПДВ, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона о ПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона о ПДВ, обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона о ПДВ прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету.
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона о ПДВ, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3 овог члана.



Сагласно одредби става 5. тачка 2) истог члана Закона о ПДВ, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 2. тач. 1) - 4) и тачка б) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

3. Када је реч о делу предметног захтева на који Министарство финансија није било у могућности да одговори, потребно је описану ситуацију детаљније објаснити и, по потреби, доставити пратећу документацију, а све у циљу давања одговора и на питања из тог дела захтева.

**4. Да ли долази до повећања пореске основице у случају када обвезник ПДВ – подизвођач врши промет добара и услуга главном извођачу, при чему обвезник ПДВ – подизвођач трошкове кредита који је узео од пословне банке (камата и др.) не потражује од главног извођача, већ од инвеститора са којим главни извођач има закључен уговор о грађењу, ако се предметни трошкови потражују после издавања рачуна за промет који је обвезник ПДВ – подизвођач извршио извођачу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-127/2016-04 од 27.6.2016. год.)*

Пореска основица на коју се обрачунава ПДВ за опорезиви промет добара и услуга је износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара и услуга или од трећег лица, у коју није укључен ПДВ. У пореску основицу, између осталог, урачунавају се и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара

и услуга. Сходно наведеном, када обвезник ПДВ – подизвођач врши промет добара и услуга главном извођачу на основу закљученог уговора о извођењу радова, при чему обвезник ПДВ – подизвођач трошкове кредита који је узео од пословне банке (камата и др.) не потражује од главног извођача, већ од инвеститора са којим главни извођач има закључен уговор о грађењу, мишљење Министарства финансија је да је реч о делу накнаде (без ПДВ), тј. о делу пореске основице, који обвезник ПДВ – подизвођач остварује од трећег лица – инвеститора за промет који обвезник ПДВ – подизвођач врши извођачу радова. С тим у вези, ако се предметни трошкови потражују после издавања рачуна за промет који је обвезник ПДВ – подизвођач извршио извођачу, реч је о повећању пореске основице у складу са чланом 21. Закона.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Одредбом члана 17. став 1. Закона прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга износ накнаде (у новцу, стварима и услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције

и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

У складу са одредбом става 3. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;

2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према одредби члана 21. став 1. Закона, ако се основица накнадно повећа за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

**5. а) Порески третман преноса дела имовине у поступку статусне промене издвајања уз оснивање који изврши обвезник ПДВ**

**б) Да ли друштво стицалац тј. друштво основано у поступку статусне промене издвајања уз оснивање, има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – преносиоца одбије као претходни порез?**

**в) Порески третман преноса права својине на грађевинским објектима изграђеним пре 1. јануара 2005. године у поступку статусне промене издвајања уз оснивање коју друштво преносилац преноси друштву стицаоцу**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00107/2016-04 од 24.6.2016. год.)*

а) Када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине у поступку статусне промене издвајања уз оснивање у складу са Законом о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину

чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац.

Међутим, ако по основу преноса дела имовине обвезнику ПДВ – преносиоцу није онемогућено да обавља делатност коју је обављао тим делом имовине пре извршеног преноса, услови за неопорезивање ПДВ преноса дела имовине нису испуњени, што значи да се испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине, сматра посебним прометом.

Према томе, обвезник ПДВ – преносилац који врши промет добара, односно услуга друштву основаном у поступку статусне промене издвајања уз оснивање, тј. друштву стицаоцу, дужан је да изда рачун у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима). С тим у вези, како правне последице статусне промене, у складу са Законом о привредним друштвима, наступају даном регистрације статусне промене у складу са законом о регистрацији (нпр. имовина друштва преносиоца прелази на друштво стицаоца у складу са планом поделе), обавеза обрачунавања ПДВ за опорезиви промет добара, односно услуга који врши обвезник ПДВ – преносилац друштву стицаоцу настаје даном доношења решења Регистратора којим се усваја захтев из регистрационе пријаве, а који се односи на оснивање друштва. Подразумева се да ако обвезник ПДВ – преносилац, у периоду од дана усвајања плана поделе до дана доношења предметног решења, евентуално изврши промет

добара, односно услуга другом лицу, рачун који за промет добара, односно услуга издаје друштву стицаоцу не треба да садржи податке о промету који је извршио другом лицу.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом (члан 4. став 8. закона).

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

Према одредби члана 5. став 7. Закона, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

Одредбом члана 6. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се сматра да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

Делом имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца дела имовине (члан 6. став 2. Закона).

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1)

овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца (члан 6. став 3. Закона).

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен (члан 6. став 4. Закона).

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о преносу имовине), пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

- 1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;
- 2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 3) наслеђивања.

Пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца, а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност (став 2. истог члана Правилника о преносу имовине).

Према одредби члана 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Рачун, у складу са ставом 4. истог члана Закона, нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;
- 10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Сагласно члану 45. Закона, министар ближе уређује у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна или могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна.

б) Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). С тим у вези, када је реч о праву на одбитак претходног пореза друштва стицаоца, тј. друштва основаног у поступку статусне промене издавања уз оснивање, то лице има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – преносиоца (који је издат у складу са Законом) одбије као претходни порез, под условом да се друштво стицалац евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом и да је у евиденционој пријави (Образац ЕППДВ) као датум почетка обављања ПДВ активности навело датум доношења решења Регистратора којим се усваја захтев из регистрационе пријаве

(који се односи на оснивање друштва), као и да су испуњени други Законом прописани услови. Ако се друштво стицалац евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом, али је у евиденционој пријави као датум почетка обављања ПДВ активности навело датум каснији од датума доношења предметног решења, у том случају, уз испуњење осталих Законом прописаних услова, друштво стицалац има право на одбитак претходног пореза за добра која поседује на дан који претходи дану отпочињања ПДВ активности у складу са чланом 32б Закона.

\*\*\*

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.



Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је, да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 6. Закона).

в) На први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, власничком уделу на новоизграђеном грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и пренос права располагања на грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, власничком уделу на грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права

располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;

– да обвезник ПДВ – купац стана има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, власничком уделу на грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Сагласно наведеном, а узимајући у обзир наводе из предметног захтева да у поступку статусне промене издвајања уз оснивање друштво преносилац преноси друштву стицаоцу право располагања на грађевинским објектима изграђеним пре 1. јануара 2005. године, као и да се у овој ситуацији, по природи ствари, не може уговорити обрачунавање ПДВ у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, пренос права својине на тим грађевинским објектима опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

\*\*\*

Према одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или

економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара

2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

**6. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када Покрајински секретаријат за међурегионалну сарадњу и локалну самоуправу добије од ДКМТ Еврорегионалне развојне агенције (водећи партнер, Мађарска), у међународној размени која се врши у складу са Споразумом о увозу предмета просветног, научног и културног карактера потписаног у Лејк Саксесу 25.11.1952. године, публикације које подстичу туризам изван земље увознице – брошуре „Трагом Тиског цвета“?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00252/2016-04 од 24.6.2016. год.)*

Према Закону о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), на увоз добара у складу са Споразумом о увозу предмета просветног, научног и културног карактера потписаног у Лејк Саксесу 25.11.1952. године („Службени весник Президијума Народне скупштине ФНРЈ“, бр. 17/52, у даљем тексту: Споразум), ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, када Покрајински секретаријат за међурегионалну сарадњу и локалну самоуправу добије од ДКМТ Еврорегионалне развојне агенције (водећи партнер, Мађарска), у међународној размени која се врши у складу са Споразумом, публикације које подстичу туризам изван земље увознице, у конкретном случају публикације –

брошуре „Трагом Тиског цвета“, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Наведено пореско ослобођење може се остварити по процедури прописаној Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15 и 11/16).

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Одредбом члана 7. Закона прописано је да је увоз сваки унос добара у царинско подручје Републике.

У складу са одредбом члана 24. став 1. тачка 16в) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става.

ПДВ се не плаћа на увоз добара чији је промет у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ (одредба члана 26. став 1. тачка 1) Закона).

Одредбама члана 1. став 1. Споразума предвиђено је да се државе уговорнице обавезују да не наплаћују царину нити друге какве намете приликом увоза:

а) на књиге, публикације и документа наведеним у прилогу А овог Споразума;

б) на предмете просветног, научног или културног карактера наведеним у прилозима Б, Ц, Д и Е овог Споразума, када они одговарају условима које постављају ти прилози и када представљају производе неке друге уговорне државе.

У складу са одредбом члана 1. став 2. Споразума, одредбе

става 1. овог члана неће представљати сметњу за једну државу уговорницу да наплаћује на увезене предмете:

а) таксе и друге унутрашње дажбине ма које природе оне биле, које се наплаћују приликом увоза или доцније под условом да не прекорачују оне дажбине које непосредно или посредно терете сличне домаће производе;

б) друге намете и дажбине које нису царине, а које наплаћују државне или управне власти на увоз или приликом увоза, под условом да одговарају приближној цени коштања учињених услуга и да не представљају посредну заштиту домаћих производа нити увозне таксе фискалног карактера.

Према одредби члана 4. тачка а) овог Споразума, државе уговорнице се обавезују, у највећој могућој мери, да и даље улажу заједничке напоре у циљу помагања свим средствима слободне размене предмета просветног, научног или културног карактера, као и да укину или смање сва она ограничења томе слободном промету која нису предвиђена овим Споразумом.

## **7. Исправка погрешно обрачунаог и исказаног ПДВ**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-525/2016-04 од 23.6.2016. год.)

Када обвезник ПДВ грешком обрачуна ПДВ за промет услуга за који је Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и исказе обрачунати ПДВ у рачуну који је за тај промет издао другом обвезнику ПДВ, обвезник ПДВ – пружалац услуга дужан је да тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. С тим у вези, а имајући у виду да обвезник ПДВ, у складу са Законом о ПДВ и Правилником о одређивању случајева у којима

нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15), нема обавезу да изда рачун из члана 42. Закона о ПДВ за промет добара и услуга за који је у складу са чланом 25. Закона о ПДВ прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим ако овим правилником није друкчије уређено, већ да за тај промет може да изда рачун у складу са Законом о ПДВ, обвезник ПДВ који је за промет услуга из члана 25. Закона о ПДВ издао рачун са исказаним ПДВ, може да исправи тај износ ПДВ ако обвезнику ПДВ изда нови рачун у складу са Законом о ПДВ (у којем, између осталог, треба да наведе одредбу Закона о ПДВ на основу које ПДВ није обрачунат). У овом случају, исправка погрешно обрачунаог и исказаног ПДВ врши се тако што се у пореској пријави (Образац ПППДВ) за порески период у којем је обвезник ПДВ издао нови рачун у складу са Законом о ПДВ умањује износ обрачунаог ПДВ у пољу 103 за износ погрешно обрачунаог и исказаног ПДВ, а ако износ из поља 103 није довољан, за тај (недостајући) износ повећава се износ претходног пореза у пољу 108 Обрасца ПППДВ.

Поред тога, Министарство финансија истиче:

1. Могућност обвезника ПДВ да исправи износ ПДВ у наведеном случају прописана је Законом о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 93/12), који се, у том делу, примењује почев од 1. јануара 2013. године.

2. Обвезник ПДВ – прималац услуга за које је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, а за које је обвезник ПДВ – пружалац услуга грешком обрачунао и у рачуну исказао обрачунати ПДВ, није имао, односно нема право да тако исказани ПДВ одбије као претходни порез ни у једном пореском периоду.

3. Обвезник ПДВ – пружалац услуга за које је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 25. став 1. тачка 5) Закона о ПДВ, ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код пословања и посредовања у пословању депозитима, текућим и жиро рачунима, налозима за плаћање, као и платним прометом и дознакама.

ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код, пословања и посредовања у пословању новчаним потраживањима, чековима, меницама и другим сличним хартијама од вредности, осим наплате потраживања за друга лица (члан 25. став 1. тачка 6) Закона о ПДВ).

Одредбом члана 44. став 1. Закона о ПДВ прописано је да ако обвезник у рачуну за испоручена добра и услуге искаже већи ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, дужан је да тако исказан ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ.

Исправка ПДВ из става 1. овог члана врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ (одредба става 2. члана 44. Закона о ПДВ).

Правилником о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/16) прописан је, између осталог, начин исказивања података у пореској пријави, тј. Обрасцу ПППДВ.

## **8. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране**



**претходног учесника у промету за промет моторног возила – тешког четвороцикла (L7) одбије као претходни порез?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00164/2016-04 од 23.6.2016. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). С тим у вези, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет моторног возила – тешког четвороцикла (L7), уз испуњење осталих прописаних услова. Наиме, с обзиром на то да се моторно возило – тешки четвороцикл (L7) не сматра мотоциклом у складу са Правилником о подели моторних и прикључних возила и техничким условима за возила у саобраћају на путевима („Сл. гласник РС“, бр. 40/12, 102/12, 19/13, 41/13, 102/14, 41/15, 78/15, 111/15 и 14/16, у даљем тексту: Правилник), то значи да Законом није прописано изузимање од права на одбитак претходног пореза по основу набавке тог моторног возила.

\*\*\*

Сагласно одредби члана 27. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази

промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, сагласно одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана (став 4. истог члана Закона).

Одредбом члана 29. став 1. тачка 1) Закона прописано је да обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала,

јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара.

Одредбама члана 6. Правилника уређено је шта се сматра mopедима, мотоциклима, трициклима и четвороциклима.

Према ставу 7. истог члана Правилника, врста L1 – тешки четвороцикл, јесте моторно возило са четири точка, који не одговара условима из врсте L6, чија маса празног возила није већа од 400 kg, односно 550 kg за возила за превоз терета, што не укључује масу батерија ако је реч о електричним возилима и чија највећа стална номинална снага мотора не прелази 15 kW.

**9. Да ли се опредељивање економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, на којима сваки од обвезника ПДВ – суинвеститора постаје искључиви власник (у сразмери са првобитно опредељеним уделима), сматра прометом који подлеже ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00162/2016-04 од 22.6.2016. год.)*

Када грађевинска дозвола за изградњу грађевинског објекта гласи на два физичка лица – обвезника ПДВ (суинвеститори), који су финансирали изградњу грађевинског објекта у сразмери са својим власничким уделима тако што су извођачи радова издавали рачуне за свој промет и једном и другом обвезнику ПДВ и у тим рачунима утврђивали износ накнаде у сразмери са власничким уделом сваког од обвезника ПДВ, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) опредељивање

економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, на којима сваки од обвезника ПДВ постаје искључиви власник (у сразмери са првобитно опредељеним уделима), не сматра се прометом и не подлеже ПДВ.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

**10. Порески третман промета услуге прикључења мале хидроелектране на дистрибутивни електроенергетски систем оператора, који врши обвезник ПДВ „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд обвезнику ПДВ – привредном субјекту из Врања**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1369/2015-04 од 21.6.2016. год.)*

У случају када је уговором о извођењу радова на стварању техничких услова за прикључење мале хидроелектране (МХЕ), закљученим између Оператора дистрибутивног система „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд – Огранак Електродистрибуција Врање из Врања и привредног субјекта из Врања, предвиђено, између осталог, да ће „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд – Огранак Електродистрибуција Врање из Врања, у циљу прикључења МХЕ на дистрибутивни електроенергетски систем оператора дистрибутивног система „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд, извести неопходне радове на свом електроенергетском објекту – надземном воду Корбевац – Клисурица (место прикључења МХЕ Пржинци), које ће платити предметни привредни субјект из Врања,

реч је о промету услуге прикључења МХЕ на дистрибутивни електроенергетски систем тог оператора, који врши обвезник ПДВ „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд обвезнику ПДВ – привредном субјекту из Врања. С тим у вези, обвезник ПДВ „ЕПС Дистрибуција“ д.о.о. Београд дужан је да за промет предметне услуге обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 17. став 1. Закона прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

## **11. Уколико би страна компанија, у циљу обављања делатности**

**производње ауто делова, регистровала у Републици Србији пословну јединицу и постала обвезник ПДВ, какав би био порески третман промета добара (ауто делова) која би била отпремљена у иностранство?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-168/2016-04 од 21.6.2016. год.)*

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), на промет добара која обвезник ПДВ шаље или отпрема у иностранство, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом. Предметно пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копију те декларације.

У складу са наведеним, уколико би страна компанија, у циљу обављања делатности производње ауто делова, регистровала у Републици Србији пословну јединицу у складу са законом и постала обвезник ПДВ, на промет добара (ауто делова) која би била отпремљена у иностранство, а уз поседовање прописаног доказа – извозне декларације која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверене копије те декларације, не би постојала обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, а обвезник ПДВ имао би право на одбитак претходног пореза по том основу.

На промет добара, у конкретном случају опреме – алата потребног за производњу конкретних ауто делова (намењених отпремању у иностранство), а који обвезник ПДВ врши купцу (наручиоцу) ауто делова, постојала би обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, с обзиром да је место тог промета Република Србија, а да за тај промет Законом није прописано пореско

ослобођење. С тим у вези, Министарство финансија напомиње да страни обвезник – купац ауто делова (под претпоставком да није обвезник ПДВ у Републици Србији) имао би право на рефакцију ПДВ за набавку опреме – алата потребног за производњу ауто делова у складу са чланом 53. Закона, а по процедури прописаној Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14).

Поред тога, Министарство финансија напомиње да ако би обвезник ПДВ – произвођач ауто делова изнајмио опрему – алат за производњу тих делова од власника те опреме – алата, тј. страног лица – купца (наручиоца) ауто делова, са аспекта Закона сматрало би се да то страно лице врши промет услуга изнајмљивања покретних ствари обвезнику ПДВ – произвођачу ауто делова, чије је место промета Република Србија. Под претпоставком да конкретно страно лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, порески дужник за тај промет био би обвезник ПДВ – произвођач ауто делова.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу

са овим чланом има друго лице.

Порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није одредило пореског пуномоћника (члан 10. став 1. тачка 3) Закона).

Место промета добара је место у којем се добро налази у тренутку слања или превоза до примаоца или, по његовом налогу, до трећег лица, ако добро шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по његовом налогу (члан 11. став 1. тачка 1) Закона).

Место промета добара је место у којем се добро налази у тренутку испоруке, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза (члан 11. став 1. тачка 3) Закона).

Одредбама члана 12. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је место промета услуга место у којем пружалац услуга обавља своју делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава на основу *rent a car* уговора (члан 12. став 3. тачка 4) подтачка (1) Закона).

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, односно за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15 и 11/16), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у



даљем тексту: извоз добара) обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Одредбом члана 53. став 1. Закона прописано је да ће се рефакција ПДВ извршити страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза или врши само превоз путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

Према одредби става 2. истог члана Закона, рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности.

**12. а) Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ – давалац лизинга добија од примаоца лизинга на име накнаде штете по основу раскида уговора о лизингу због неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу?**

**б) Смањење износа обрачунатог ПДВ за извршени промет у случају када обвезник ПДВ – давалац лизинга испоручи**

**предмет лизинга другом обвезнику ПДВ – примаоцу лизинга, после чега дође до враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-64/2016-04 од 20.6.2016. год.)*

а) Примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да даваоцу тих средстава или другом лицу изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга, не сматра се предметом опорезивања ПДВ. Према томе, на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ – давалац лизинга добија од примаоца лизинга на име накнаде штете по основу раскида уговора о лизингу због неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу („Сл. гласник РС“, бр. 55/03, 61/05, 31/11 и 99/11–др. закони), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да предметна новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара или услуга.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње

у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 29. Закона о финансијском лизингу, давалац лизинга који раскине уговор због неплаћања лизинг накнаде из разлога утврђених чланом 28. овог закона или уговором о лизингу, има право на повраћај предмета лизинга, као и право на накнаду претрпљене штете.

Одредбом члана 31. став 1. Закона о финансијском лизингу прописано је да накнада штете проузроковане неплаћањем лизинг накнаде треба даваоца лизинга да доведе у положај у коме би се налазио да је прималац лизинга испунио своју обавезу у складу са уговором.

Уговором се може предвидети начин на који ће се израчунати висина накнаде штете, која не може да премаши висину која би била утврђена на основу става 1. овог члана (став 2. истог члана Закона о финансијском лизингу).

б) Када за опорезиви промет добара или услуга (за који је порески дужник обвезник ПДВ који је тај промет извршио) дође до смањења пореске основице по основу враћања добара због раскида уговора у складу са законом, при чему обвезник ПДВ који је извршио промет добара о томе поседује неспорне доказе, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунаог ПДВ уз испуњење услова прописаних Законом о ПДВ и Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник о измени основице). Наиме, ако је тај промет добара извршен:

– другом обвезнику ПДВ који по основу набавке тих добара има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунаог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга;

– другом обвезнику ПДВ који по основу набавке тих добара

нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунаог ПДВ ако поседује документ о смањењу накнаде издат у складу са чланом 15. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима), односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара или услуга издат од стране обвезника ПДВ који је извршио промет добара, а потврђен од стране примаоца добара.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – давалац лизинга испоручи предмет лизинга другом обвезнику ПДВ – примаоцу лизинга, после чега дође до враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу, са аспекта Закона о ПДВ сматра се да је дошло до смањења пореске основице за извршени промет, по основу којег, ако су испуњени сви прописани услови, обвезник ПДВ – давалац лизинга може да смањи износ обрачунаог ПДВ за извршени промет.

С тим у вези, Министарство финансија указује:

– ако је предаја предмета лизинга извршена лицу које није обвезник ПДВ – физичком или правном лицу (што обвезник ПДВ – давалац лизинга може да утврди увидом у регистар обвезника ПДВ који је објављен на сајту Пореске управе [www.purs.gov.rs](http://www.purs.gov.rs)), после чега је дошло до враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу, потврђивање (од стране примаоца лизинга) документа о смањењу накнаде који је издао обвезник ПДВ – давалац лизинга може бити извршено издавањем потврде (од стране примаоца лизинга) послате даваоцу лизинга електронском поштом, телефаксом ..., као и на други начин;

– ако је предаја предмета лизинга извршена примаоцу лизинга који јесте обвезник ПДВ, али који по основу набавке

предмета лизинга нема право на одбитак претходног пореза, изјава примаоца лизинга да по основу набавке предмета лизинга нема право на одбитак претходног пореза сматра се доказом за обвезника ПДВ – даваоца лизинга да је промет извршио лицу које нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке предмета лизинга, а што значи да, у случају враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу, може да измени износ обрачунаог ПДВ ако поседује документ о смањењу накнаде издат у складу са чланом 15. Правилника о рачунима, односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара, потврђен од стране примаоца лизинга;

– порески период у којем је дошло до смањења основице у смислу члана 21. став 7. Закона о ПДВ у случају враћања предмета лизинга због раскида уговора о лизингу из разлога неплаћања лизинг накнаде у складу са Законом о финансијском лизингу јесте порески период у којем је уговор раскинут, а порески период у којем обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунаог ПДВ за извршени промет јесте порески период у којем су испуњени прописани услови за смањење обрачунаог ПДВ. Поред тога, ако обвезник ПДВ не изврши смањење основице, односно смањење износа обрачунаог ПДВ у наведеним пореским периодима, основицу, односно износ обрачунаог ПДВ може да смањи у неком од наредних пореских периода. Међутим, обвезник ПДВ – прималац лизинга, који је имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке предмета лизинга, дужан је да у пореском периоду у којем је раскинут уговор о лизингу изврши исправку одбитка претходног пореза.

\*\*\*

У члану 21. став 1. Закона о ПДВ прописано је да ако се основица накнадно повећа за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са

изменом.

Према одредби члана 21. став 3. Закона о ПДВ, ако се основица накнадно смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга.

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (став 4. члана 21. Закона о ПДВ).

Измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена (став 7. истог члана Закона о ПДВ).

Сагласно одредби члана 4. став 1. Правилника о измени основице, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, ако је промет добара или услуга извршен обвезнику ПДВ, односно другом лицу које нема право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи основицу и износ обрачунатог ПДВ ако поседује документ о смањењу основице издат у складу са правилником којим се одређују случајеви у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара или услуга издат од стране обвезника ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а потврђен од стране примаоца добара или услуга (члан 4. став 2. Правилника о измени основице).

У случају враћања добара сматра се да није дошло до

смањења основице (став 5. члана 4. Правилника о измени основице).

Одредбом члана 4. став 6. Правилника о измени основице прописано је да се, изузетно од става 5. овог члана, сматра да је дошло до смањења основице у случају враћања добара:

1) којима је период уобичајене употребе протекао (ремитенда), односно којима је истекао или истиче рок трајања одређен од стране произвођача, ако је враћање добара предвиђено прописом или уговором између обвезника ПДВ који је извршио промет добара и лица којем је тај промет извршен;

2) које се врши у складу са законом којим се уређује заштита потрошача;

3) због раскида уговора у складу са законом, под условом да обвезник ПДВ који је извршио промет добара поседује о томе неспорне доказе.

Одредбама члана 31. став 1. Закона о ПДВ прописано је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;

2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона о ПДВ).

Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Према одредби члана 42. став 1. Закона о ПДВ, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно члану 45. Закона о ПДВ, министар ближе уређује у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна или могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна.

У складу са одредбом члана 15. став 1. Правилника о рачунима, када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издалац документа порески дужник у складу са Законом;

- 5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – у случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издалац документа није порески дужник у складу са Законом;

- 6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;

- 7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;

- 8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (члан 15. став 2. Правилника о рачунима).

Када је реч о делу захтева који се односи на питања у вези



са применом члана 32. Закона о ПДВ, потребно је допунити захтев у смислу детаљног објашњења ситуације, а све у циљу давања одговора и на та питања.

### **13. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када обвезник ПДВ пружа Public Relations услуге страном лицу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00452/2016-04 од 17.6.2016. год.)*

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), PR (Public Relations) услуге (нпр. послови у вези стварање имица, односа са медијима, односа са јавношћу...) сматрају се услугама из члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (4) Закона. С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа предметне услуге страном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да се местом промета тих услуга сматра иностранство. По основу пружања предметних услуга обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза, уз испуњење прописаних услова.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у

Сагласно одредби члана 5. став 1. Закона, промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Место промета услуга је место у којем пружалац услуга

обавља своју делатност, а ако се промет врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице (члан 12. ст. 1. и 2. Закона).

Одредбом члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (4) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра место у којем прималац услуга обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама у области економске пропаганде.

#### **14. Место промета услуга у случају када обвезник ПДВ врши промет услуга представништву страног лица у Републици Србији, као и право на рефакцију ПДВ страног обвезника који има представништво у Републици Србији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00377/2016-04 од 15.6.2016. год.)*

Када обвезник ПДВ врши промет услуга представништву страног лица у Републици Србији, при чему је реч о услугама за које се место промета, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), одређује према месту у којем прималац услуга обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуга има седиште или пребивалиште, место промета предметних услуга је Република Србија. Наиме, с обзиром на то да је, према закону којим се уређују привредна друштва, представништво страног привредног друштва његов издвојен организациони део који може обављати претходне и припремне радње у циљу закључења правног посла тог друштва и да може закључивати само правне послове у вези свог текућег пословања, са аспекта Закона представништво страног лица сматра се пословном

јединицом тог лица, при чему та пословна јединица нема статус сталне пословне јединице која може да обавља делатност у Републици Србији, осим у изузетним случајевима (када је обављање делатности уређено међународним уговором).

Поред тога, Министарство финансија напомиње да страни обвезник који има представништво у Републици Србији има право на рефакцију ПДВ за набавке добара и услуга за потребе свог представништва у складу са чланом 53. Закона, а по процедури прописаној Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14).

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Према одредбама члана 12. ст. 1. и 2. Закона, место промета услуга је место у којем пружалац услуге обавља своју делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Одредбама члана 12. став 3. тачка 4) Закона прописано је да се за одређене услуге, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште.

Према одредби члана 574. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), представништво страног привредног друштва (у даљем тексту: представништво) је

његов издвојен организациони део који може обављати претходне и припремне радње у циљу закључења правног посла тог друштва.

Сагласно одредбама члана 574. ст. 2 и 3. Закона о привредним друштвима, представништво нема својство правног лица, а може закључивати само правне послове у вези свог текућег пословања.

Страно привредно друштво одговара за обавезе према трећим лицима које настану у пословању његовог представништва (члан 574. став 4. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 53. став 1. Закона прописано је да ће се рефакција ПДВ извршити страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза или врши само превоз путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

Према одредби става 2. истог члана Закона, рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности.

**15. Да ли обвезник из Савезне Републике Немачке, а који је власник привредног друштва у Републици Србији, има право на рефакцију ПДВ за примљене услуге изнајмљивања филмског студија и опреме у Републици Србији?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00191/2016-04 од 15.6.2016. год.)

Страни обвезник, на основу поднетог захтева, има право на рефакцију ПДВ за промет покретних добара и пружене услуге у Републици Србији, ако је испуњен услов узајамности (што значи да и држава страног обвезника под истим условима врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије), као и услови прописани одредбама члана 53. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон). Према томе, а имајући у виду да је од 1. јануара 2013. године успостављена узајамност између Републике Србије и Савезне Републике Немачке у вези са остваривањем права на рефакцију ПДВ, обвезник из Савезне Републике Немачке, уз испуњење услова из члана 53. став 1. Закона, има право на рефакцију ПДВ за примљене услуге изнајмљивања филмског студија и опреме у Републици Србији.

Право на рефакцију ПДВ страног обвезника може се остварити у складу са процедуром која је прописана Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14).

Министарство финансија напомиње да чињеница да је страни обвезник власник привредног друштва у Републици Србији не умањује право страног обвезника на рефакцију ПДВ, уз испуњење свих прописаних услова и у складу са прописаном процедуром.

\*\*\*

Одредбом члана 53. став 1. Закона прописано је да ће се рефакција ПДВ извршити страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

- 1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у

складу са овим законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза или врши само превоз путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

Према одредби става 2. истог члана Закона, рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности.

## **16. Ко је порески дужник за промет добара који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ када је реч о испоруци радне платформе (платформе за рад на крову тролејбуса) са монтажом?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00157/2016-04 од 15.6.2016. год.)*

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се

уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. С тим у вези, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства (утврђених Правилником), порески дужник за тај промет јесте обвезник ПДВ – прималац. Међутим, када је реч о испоруци радне платформе (платформе за рад на крову тролејбуса) са монтажом, при чему монтажа подразумева спајање одређених делова (елемената) конкретног добра, није реч о промету добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, што значи да је порески дужник за тај промет обвезник ПДВ – испоручилац.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви

промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;



- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

**17. Да ли обвезник ПДВ – предузетник, тј. физичко лице које обавља регистровану делатност, а који је извршио улагања у пословни простор у којем обавља делатност, који је у власништву тог физичког лица, има право на одбитак ПДВ по том основу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01425/2015-04 од 15.6.2016. год.)*

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ – предузетник, тј. физичко лице које обавља регистровану делатност, а који је извршио улагања у пословни простор у којем обавља делатност (у конкретном случају закључно са 30.09.2015. године), који је у власништву тог физичког лица, има право на одбитак ПДВ по том основу, уз испуњење услова прописаних Законом – ако поседује прописану документацију – рачун или други документ који служи као рачун

издат у складу са Законом и ако предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, независно од начина плаћања купопродајне цене при стицању конкретног пословног простора.

Независно од наведеног, а у циљу потпунијег разумевања власничких права на предметном пословном простору, у наставку наводимо део мишљења Министарства привреде од 10.11.2014. године, који гласи:

„Обављање привредне делатности у статусу предузетника значи да предузетник обавља делатност, а не радња. Радња се у Закону о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11 и 83/14–др. закон) и не помиње, а и по претходном Закону о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 125/04), који је помињао радњу, она није имала субјективитет. Све правне послове у обављању делатности предузетника предузима предузетник у своје име. Предузетник стиче сва права и обавезе поводом обављања делатности ради које је формирао такву „радњу“. У том смислу таква „радња“ и не може бити странка у поступку (не може бити ни тужилац ни тужени). Како радња не постоји као субјект у праву, то нису могући никакви уговори са радњом. За закључење уговора је, пре свега, потребан субјективитет, који се овде појављује у облику уговорне способности. Радња нема ни субјективитет, ни уговорну способност, иако има неких обележја која стварају утисак као да радња постоји као субјект у праву (пословно име, седиште, матични број...). Међутим, сва ова обележја су, у ствари, обележја предузетника, а не радње. Пословно име је име под којим предузетник обавља делатност. Седиште је место у коме предузетник обавља делатност, матични број је број под којим предузетник обавља делатност, итд. Због статуса овакве „радње“, као организације без правног субјективитета, предузетник може закључити уговор са неким трећим, али не и са таквом „радњом“, чији је он оснивач. Чак и када би се закључио такав уговор, он не би имао никаквог правног дејства.“

\*\*\*

Сагласно одредби члана 27. Закона о порезу на додату вредност (Сл. гласник РС<sup>с</sup>, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету.
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3 овог члана.

У складу са одредбом члана 28. став 5. тачка 2) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) Закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

**18. У случају статусне промене издвајања уз оснивање, да ли друштво стицалац – обвезник ПДВ, на кога су пренета сва права и обавезе из уговора о купопродаји којим је предвиђен накнадни попуст у цени због плаћања пре уговореног рока (каса сконто), укључујући и потраживање за промет добара који је извршио обвезник ПДВ – друштво преносилац, има право да по основу измене основице због накнадног попушта у цени смањи износ обрачунатог ПДВ на ту основицу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-96/2016-04 од 14.6.2016. год.)*

Када обвезник ПДВ изврши опорезиви промет добара на основу уговора о купопродаји којим је предвиђен накнадни попуст у цени због плаћања пре уговореног рока (каса сконто), после чега дође до статусне промене издвајања уз оснивање у складу са законом којим се уређују привредна друштва и преноса дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), при чему су у тој статусној промени, у оквиру дела имовине, на друштво стицаоца – обвезника ПДВ пренета сва

права и обавезе из предметног уговора о купопродаји, укључујући и потраживање за промет добара који је извршио обвезник ПДВ – друштво преносилац, обвезник ПДВ – друштво стицалац има право да по основу измене основице због накнадног попушта у цени (збир износа основице за промет добара који је извршио обвезник ПДВ – друштво преносилац и основице за промет добара који је извршио обвезник ПДВ – друштво стицалац) измени – смањи износ обрачунаог ПДВ на ту основицу (збир износа ПДВ који је за промет добара обрачунао обвезник ПДВ – друштво преносилац и ПДВ који је за промет добара обрачунао обвезник ПДВ – друштво стицалац) у складу са Законом и Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник о измени основице).

\*\*\*

Према одредби члана 21. став 1. Закона, ако се измени основица за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

Ако се основица накнадно измени – смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (члан 21. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о измени

основице, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, ако је промет добара или услуга извршен обвезнику ПДВ, односно другом лицу које нема право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи основицу и износ обрачунатог ПДВ ако поседује документ о смањењу основице издат у складу са правилником којим се одређују случајеви у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара или услуга издат од стране обвезника ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а потврђен од стране примаоца добара или услуга (члан 4. став 2. Правилника о измени основице).

Одредбама члана 31. став 1. Закона прописано је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;

2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Према одредби члана 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно члану 45. Закона, министар ближе уређује у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна или могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна.

У складу са одредбом члана 15. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима), када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;
- 5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – у случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;
- 6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;
- 7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;
- 8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет

добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (члан 15. став 2. Правилника о рачунима).

**19. Када обвезник ПДВ, који се бави продајом фармацеутских производа – реагенаса, у циљу обезбеђивања продаје тих добара, потенцијалним купцима реагенаса даје на коришћење, без накнаде, одговарајућу медицинску опрему (апарате) која подразумева употребу предметних реагенаса, да ли је дужан да по том основу обрачуна ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-556/2016-04 од 14.6.2016. год.)*

1. Када обвезник ПДВ, који се бави продајом фармацеутских производа – реагенаса, у циљу обезбеђивања продаје тих добара, потенцијалним купцима реагенаса даје на коришћење, без накнаде, одговарајућу медицинску опрему (апарате), која подразумева употребу предметних реагенаса, није дужан да по том основу обрачуна ПДВ, с обзиром да је реч о активностима које обвезник ПДВ врши у циљу повећања прихода, тј. у пословне сврхе. Према томе, а у конкретном случају, давање на коришћење предметне опреме, не сматра се прометом услуга без накнаде који се изједначава са прометом услуга уз накнаду у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), што значи да по том основу обвезник ПДВ није дужан да обрачуна ПДВ, при чему по основу набавке предметних добара (апарата) има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет



опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Према одредби члана 5. став 1. Закона, промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

У складу са одредбом члана 5. став 4. Закона, са прометом услуга уз накнаду изједначава се:

1) употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно употреба добара у непословне сврхе пореског обвезника;

2) пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 2) Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник), пружањем услуга, у смислу 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра се пружање услуга без накнаде које порески обвезник изврши у непословне сврхе.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода пореског обвезника (став 2. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 6. Закона).

2. Када обвезник ПДВ, који је без накнаде дао на коришћење апарат који подразумева употребу одређених реагенаса, после

извесног времена закључи са лицем – корисником апарата уговор о испоруци (продаји) реагенаса, при чему је тим уговором предвиђено да ће предметни апарат прећи у власништво купца реагенаса ако купац испуни услове из уговора о испоруци реагенаса (нпр. ако купи реагенсе у одређеној вредности), без плаћања посебне накнаде за апарат, испорука апарата сматра се споредном испоруком која се врши уз последњу испоруку реагенаса, што значи да се по основу испоруке апарата ПДВ не обрачунава и не плаћа.

Такође, када обвезник ПДВ, који је без накнаде дао на коришћење апарат који подразумева употребу одређених реагенаса, после извесног времена закључи са лицем – корисником апарата уговор о испоруци (продаји) реагенаса, при чему је тим уговором предвиђено да ће предметни апарат, без плаћања посебне накнаде за апарат, прећи у власништво купца реагенаса при првој испоруци реагенаса, као и обавеза купца да у одређеном периоду купује реагенсе, испорука апарата сматра се споредном испоруком која се врши уз прву испоруку реагенаса, што значи да се по основу испоруке апарата ПДВ не обрачунава и не плаћа.

По основу испоруке реагенаса, укључујући и испоруку апарата која се као споредна испорука врши уз испоруку реагенаса, обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

\*\*\*

Промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 4. став 6. Закона, ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

**20. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта „Подршка развојним капацитетима стратешког управљања и европских интеграција у Министарству унутрашњих послова“, финансираног средствима донације Краљевине Шведске, на основу уговора закљученог између Шведске агенције за међународни развој и сарадњу и Министарства унутрашњих послова, сходно Споразуму између Републике Србије и Краљевине Шведске о општим одредбама и условима за развојну сарадњу**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-160/2016-04 од 10.6.2016. год.)*

На промет добара и услуга који се врши у складу са уговором о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком Србијом, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, ПДВ се не плаћа у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15 и 11/16, у даљем тексту: Правилник).

У складу са наведеним, на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта „Подршка развојним капацитетима стратешког управљања и европских интеграција у Министарству унутрашњих послова“, финансираног средствима донације Краљевине Шведске, на основу уговора закљученог између Шведске агенције за међународни развој и сарадњу и Министарства унутрашњих послова, сходно Споразуму између Републике Србије и Краљевине Шведске о општим одредбама и условима за развојну сарадњу („Сл. гласник РС – Међународни

уговори“, бр. 105/09), ПДВ се не обрачунава и не плаћа у складу са Законом и Правилником. С тим у вези, а према достављеној документацији, на промет добара и услуга који обвезник ПДВ врши ИМГ-у, страном дипломатској мисији у Републици Србији, као лицу из члана 27. став 1. тачка 4) Правилника, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Пореско ослобођење за предметни промет може се остварити на основу потврде о пореском ослобођењу за донације коју издаје ИМГ, а оверава Пореска управа – Централа. Такође, за промет добара и услуга који ИМГ врши МУП-у, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Наведено пореско ослобођење, а с обзиром на то да је за промет добара и услуга који ИМГ (страна дипломатска мисија) врши МУП-у (као лицу из члана 27. став 1. тачка 3) Правилника) порески дужник МУП, ово министарство може да оствари пореско ослобођење на основу потврде о пореском ослобођењу за донације коју издаје овлашћено лице МУП-а, а оверава Пореска управа – Централа.

Поред тога, Министарство финансија указује да у ситуацији када ИМГ даје МУП-у на коришћење опрему (набављену уз пореско ослобођење), при чему ће, после извесног времена, ИМГ пренети право располагања на предметној опреми МУП-у, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), сматра се да:

1. ИМГ врши промет услуга МУП-у у периоду давања на коришћење те опреме;

2. ИМГ врши промет добара даном преноса права располагања на тој опреми.

У наведеној ситуацији потребно је спровести процедуру за остваривање пореског ослобођења, имајући у виду да су и промет услуга (давање на коришћење опреме) и промет добара (пренос права располагања на опреми) предмет опорезивања ПДВ.

Министарство финансија напомиње да, под претпоставком да ће процедура за остваривање пореског ослобођења за пренос

права располагања на опреми са ИМГ-а на МУП бити испоштвана, што значи да се на тај пренос неће платити ПДВ, пренос права својине на тој опреми предмет је опорезивања и порезом на поклон у складу са законом којим се уређују порези на имовину, при чему је за тај пренос права својине овим законом прописано пореско ослобођење, с обзиром на то да је у конкретном случају поклонопримац Република Србија.

\*\*\*

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, а у складу са одредбом члана 27. став 1. Правилника, за промет добара и услуга, који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши:

1) лицу са којим је закључен уговор о донацији, односно лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране лица са којим је закључен уговор о донацији (у даљем тексту: имплементарни партнер);

2) лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера

(у даљем тексту: подимплементарни партнер);

3) кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, ако су та средства, од стране даваоца донације или имплементарног партнера, непосредно дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији, као и кориснику добара или услуга који су предмет уговора о донацији, независно од тога да ли је та добра или услуге платио давалац донације или друго лице;

4) страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (у даљем тексту: страно лице), а које врши промет добара и услуга кориснику новчаних средстава, односно кориснику добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), у оквиру пројекта који је предмет донације;

5) у својству имплементарног партнера из тачке 1) овог става, односно у својству корисника новчаних средстава из тачке 3) овог става кориснику добара и услуга, у случају када плаћање за та добра и услуге није непосредно извршио давалац донације нити корисник добара и услуга.

Републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио уговор о донацији доставља Централи копију закљученог уговора о донацији и податак о износу средстава који је предмет уговора о донацији (став 3. члана 27. Правилника).

Корисник донације доставља Централи доказ којим се потврђује да су новчана средства која су предмет уговора о донацији непосредно дата кориснику од стране даваоца донације, односно доказ којим се потврђује да ће добра или услуге непосредно платити давалац донације, списак страних лица са којима има закључене уговоре о промету добара и услуга за реализацију пројекта који је предмет донације, као и копије тих уговора (став 5. истог члана Правилника).

Страно лице из става 1. тачка 4) и става 2. овог члана доставља Централи фотокопију уговора закљученог са обвезником о промету добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта

(одредба члана 27. став 9. Правилника).

Одредбом члана 29. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 27. став 1. тач. 3) и 4) и став 2. овог правилника обвезник може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за донације, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице корисника донације, крајњег корисника, односно страног лица, у три примерка, које доставља Централи на оверу.

Према ставу 2. истог члана Правилника, када је корисник донације, односно крајњи корисник порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник или страног лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за донације, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице корисника донације, односно крајњег корисника, у три примерка, које доставља Централи на оверу.

Одговорно лице корисника донације, крајњег корисника, односно страног лица, дужно је да, пре издавања прве потврде о пореском ослобођењу за донације, Централи достави отисак печата, податке о лицима овлашћеним за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене (став 3. истог члана Правилника).

Према одредби члана 29. став 4. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за донације из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

1) назив и адресу издаваоца потврде – корисника донације, крајњег корисника, односно страног лица;

2) број и датум потврде;

3) назив и број уговора о донацији ако је уговор заведен под одређеним бројем;

4) назив и вредност пројекта ако се промет добара или услуга врши у циљу реализације одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет



добра и услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

б) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добра и услуга, као и напомену да је корисник донације, односно крајњи корисник порески дужник у складу са Законом за тај промет добра и услуга;

7) вредност промета добра и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис и печат овлашћеног лица корисника донације, крајњег корисника, односно страног лица;

9) број и датум овере од стране Централе и потпис овлашћеног лица.

Изузетно од става 4. тачка 8) овог члана, ако страно лице нема обавезу да поседује печат у складу са прописима своје земље, у том случају, уместо отиска печата, Централа доставља изјаву да не поседује печат, потписану од стране лица овлашћеног за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације (члан 29. став 5. Правилника).

Према ставу 6. истог члана Правилника, Централа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени оверава сва три примерка потврде о пореском ослобођењу за донације из ст. 1. и 2. овог члана, од којих два примерка враћа кориснику донације, крајњем кориснику, односно страном лицу, а трећи задржава за своје потребе.

Корисник донације, крајњи корисник, односно страно лице доставља обвезнику један примерак оверене потврде из става 6. овог члана, а други задржава за своје потребе (члан 29. став 7. Правилника).

Према одредби члана 31. Правилника, уз пореску пријаву за порески период у којем је обвезник ПДВ остварио пореско ослобођење на основу потврда о пореском ослобођењу за донације, обвезник ПДВ доставља преглед тих потврда који садржи број и датум потврда и вредност промета добра и услуга, односно увоза

добра.

Одредбама члана 32. Правилника прописано је да Централа води евиденцију о достављеним копијама уговора о донацији, подацима о износу средстава која су предмет уговора о донацији, о имплементарним и подимплементарним партнерима, копијама уговора закључених између имплементарних и подимплементарних партнера, корисницима донација, крајњим корисницима и страним лицима, копијама уговора закључених између корисника донација и страних лица, копијама уговора закључених између Делегације и домаћих или страних лица о промету добара и услуга, копијама уговора закључених између страних лица и обвезника, преносиоца новчаних средстава, копијама уговора закључених између преносиоца новчаних средстава и имплементарних партнера, односно корисника новчаних средстава, доказима којима се потврђује да су новчана средства која су предмет уговора о донацији непосредно дата кориснику од стране даваоца донације, доказима којима се потврђује да ће добра или услуге непосредно платити давалац донације, као и о издатим потврдама о пореском ослобођењу за донације.

## **21. Ко је порески дужник за промет услуга ископа шљунка и ископа са транспортом и депоновањем јаловине, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00096/2016-04 од 9.6.2016. год.)*

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као

порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, ако обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши промет услуга ископа шљунка и ископа са транспортом и депоновањем јаловине, у оквиру припреме градилишта, при чему је градилиште, у складу са чланом 2. тачка 38) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–испр, 64/10–одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13–одлука УС, 50/13–одлука УС, 98/13–одлука УС, 132/14 и 145/14), дефинисано као земљиште или објекат, посебно обележено, на коме се гради, реконструише или уклања објекат, односно изводе радови на одржавању објекта, у том случају реч је о промету услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 43.12 – Припрема градилишта Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 10) Правилника, а за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац услуга. Међутим, ако се ископ шљунка и ископ са транспортом и депоновањем јаловине не врше у оквиру припреме градилишта, у том случају порески дужник за предметни промет јесте обвезник ПДВ – пружалац услуга.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески

дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредби члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;

- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински

радови.

Када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка б) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

## **22. Порески третман промета услуге давања у закуп путничког аутомобила**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00095/2016-04 од 9.6.2016. год.)*

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга за које при набавци обвезник није имао право на одбитак претходног пореза. С тим у вези, наведено пореско

ослобођење односи се на промет оних истих добара и услуга при чијој набавци обвезник ПДВ није имао право на одбитак претходног пореза у складу са Законом. Примера ради, ако обвезник ПДВ није имао право да, по основу куповине путничког аутомобила, ПДВ обрачунат и исказан у рачуну продавца одбије као претходни порез, при продаји тог истог путничког аутомобила обвезник ПДВ није дужан да обрачуна и плати ПДВ, с обзиром на то да је реч о промету за који је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Такође, ако је обвезник ПДВ закупио путнички аутомобил и по том основу није имао право на одбитак претходног пореза, давање у подзакуп тог истог путничког аутомобила сматра се прометом услуга за који је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

Међутим, промет услуге давања у закуп путничког аутомобила опорезује се ПДВ по општој стопи ПДВ од 20%, независно од тога да ли је по основу набавке тог путничког аутомобила обвезник ПДВ имао или није имао право на одбитак претходног пореза у складу са Законом. Наиме, у овом случају не примењује се пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 3а) Закона.

Када је реч о исказивању података у пореској пријави за промет услуга по општој стопи ПДВ, у делу III Обрасца ПП ПДВ, под редним бројем 3. – Промет добара и услуга по општој стопи, у поље 003 уноси се податак о износу накнаде за извршени промет, без ПДВ, а у поље 103 податак о износу обрачунатог ПДВ за тај промет, увећан за износ ПДВ који се дугује по другом основу.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4.

овог закона (члан 5. став 1. Закона).

У складу са одредбом члана 25. став 2. тачка 3а) Закона, ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга за које при набавци обвезник није имао право на одбитак претходног пореза.

Према одредби члана 29. став 1. тачка 1) Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара.

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара (члан 29. став 2. тачка 1) Закона).

Одредбом члана 13. став 4. тачка 3) Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/16) прописано је да се у делу III Обрасца ПП ПДВ исказују подаци о износима накнада за промет добара и услуга, износима ПДВ и други подаци, и то под редним бројем 3. – Промет добара и услуга по општој стопи, у поље 003 уноси се податак о износу накнаде за извршени промет, без ПДВ, а у поље 103 податак о износу обрачунатог ПДВ за тај промет, увећаном за износ ПДВ који се дугује по другом основу.

**23. У ком случају се ПДВ-ом опорезује пренос права располагања на грађевинском објекту или економски**

**дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, укључујући и власничке уделе на тим добрима?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00428/2015-04 од 2.6.2016. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04—исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14—др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, власничком уделу на новоизграђеном грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о ПДВ. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и пренос права располагања на грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, власничком уделу на грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац стана има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај



промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, власничком уделу на грађевинском објекту, односно власничком уделу на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Сагласно наведеном, ако је у конкретном случају реч о промету за који у складу са Законом о ПДВ постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, у том случају не постоји обавеза плаћања пореза у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Међутим, ако у конкретном случају није реч о промету за који у складу са Законом о ПДВ постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, тај промет, односно пренос права својине опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да, с обзиром на то да се земљиште на којем се налази грађевински објекат и земљиште које служи редовној употреби тог грађевинског објекта сматра споредним прометом уз промет грађевинског објекта, економски дељиве целине у оквиру грађевинског објекта, власничког удела на грађевинском објекту, односно власничког удела на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта, са пореског аспекта сматра се да је извршен само промет грађевинског објекта, економски дељиве целине у оквиру грађевинског објекта, власничког удела на грађевинском објекту, односно власничког удела на економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају

када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

**24. Да ли обвезник ПДВ – поверилац може, на основу закљученог „поравнања“ у облику јавнобележничког записа након окончаног парничног и извршног поступка, да смањи основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунатог ПДВ за износ накнаде или дела накнаде који није наплаћен?**

(*Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00142/2016-04 од 2.6.2016. год.*)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који је извршио опорезиви промет добара и услуга може да измени основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунатог ПДВ за износ накнаде или дела накнаде за испоручена добра или пружене услуге који није наплаћен, само на основу правноснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку или на основу овереног преписа записника о судском поравнању. Међутим, на основу закљученог „поравнања“ у облику јавнобележничког записа након окончаног парничног и извршног поступка, обвезник ПДВ – поверилац не може да смањи основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунатог ПДВ за износ накнаде или дела накнаде који није наплаћен. Наиме, према Закону о јавном бележничтву („Сл. гласник РС“, бр. 31/11, 85/12, 19/13, 55/14–др. закон, 93/14–др. закон, 121/14 и 6/15), у облику јавнобележничког записа јавни бележник може закључити поравнање пре покретања парничног, ванпарничног или управног поступка, по правилима закона којим се уређују парнични, ванпарнични, извршни и општи управни поступак, са дејством

судског поравнања, односно поравнања закљученог пред органом управе. У складу са Законом о парничном поступку („Сл. гласник РС“, бр. бр. 72/2011, 49/2013–одлука УС, 74/2013–одлука УС и 55/2014), странке могу пред судом да закључе судско поравнање у току целог поступка до његовог правноснажног окончања.

\*\*\*

Према одредби члана 21. став 1. Закона, ако се основица накнадно повећа за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

Ако се основица накнадно смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (члан 21. став 4. Закона).

Одредбом члана 21. став 5. Закона прописано је да обвезник може да измени основицу за износ накнаде који није наплаћен само на основу правноснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку, односно на основу овереног преписа записника о судском поравнању.

Ако обвезник који је изменио основицу у складу са ставом 5. овог члана прими накнаду или део накнаде за испоручена добра и услуге у вези са којима је дозвољена измена основице, дужан је да на примљени износ накнаде обрачуна ПДВ (члан 21. став 6. Закона).

Измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена (члан 21. став 7. Закона).

Сагласно одредби члана 88. тачка 4) Закона о јавном

бележништву, у облику јавнобележничког записа, поред записника које саставља суд или други орган одређен законом, јавни бележник може закључити поравнање пре покретања парничног, ванпарничног или управног поступка, по правилима закона којим се уређују парнични, ванпарнични, извршни и општи управни поступак, са дејством судског поравнања, односно поравнања закљученог пред органом управе.

Одредбом члана 336. став 2. Закона о парничном поступку прописано је да странке могу пред судом у току целог поступка до његовог правноснажног окончања да закључе судско поравнање.

**25. а) Порески третман раскида уговора закључењем уговора о раскиду уговора о купопродаји стана између обвезника ПДВ и наследника купца ако је предметни уговор у претежном делу извршен**

**б) Порески третман промета стана ако обвезник ПДВ изврши промет стана стеченог на основу уговора о раскиду уговора о купопродаји стана од физичког лица које није обвезник ПДВ – наследника купца**

**в) Ако после оствареног права на рефундацију ПДВ дође до раскида уговора о купопродаји првог стана, да ли је купац првог стана, односно наследник купца првог стана дужан да по том основу врати новчана средства добијена на име рефундације ПДВ по основу куповине првог стана?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-175/2016-04 од 2.6.2016. год.)*

а) На први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који је, на основу уговора о купопродаји, извршио обвезник ПДВ физичком лицу које није обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04,

86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ). Ако је предметни уговор у претежном делу извршен (у конкретном случају, стан је предат купцу, а купац је извршио делимично плаћање уговорене цене стана), па дође до раскида уговора закључењем уговора о раскиду уговора о купопродаји стана између обвезника ПДВ и наследника купца, са пореског аспекта сматра се да је извршен други промет. Наиме, у овом случају реч је о преносу права својине са физичког лица које није обвезник ПДВ – наследника купца на обвезника ПДВ за који постоји обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

б) Ако обвезник ПДВ изврши промет стана стеченог (на основу уговора о раскиду уговора о купопродаји стана) од физичког лица које није обвезник ПДВ – наследника купца, за тај промет Законом о ПДВ је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац стана има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Према томе, промет стана, који се не сматра првим преносом права располагања на стану који се налази у новоизграђеном грађевинском објекту, опорезује се ПДВ ако се промет врши између обвезника ПДВ, ако стицалац – обвезник ПДВ по основу набавке-

куповине тог стана има право на одбитак претходног пореза у потпуности и ако је уговором на основу којег се врши пренос права располагања на стану предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ. У том случају обавезу обрачунавања ПДВ за промет стана има обвезник ПДВ – стичалац стана, као порески дужник. У супротном, пренос права својине на стану опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши



промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника,

економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

в) Физичко лице – пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, које купује први стан, има право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана за себе и чланове свог породичног домаћинства, ако су испуњени сви услови за остваривање предметног права. Ако после оствареног права на рефундацију ПДВ дође до раскида уговора о купопродаји (првог) стана, купац првог стана који је у складу са Законом о ПДВ остварио право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана, односно наследник купца првог стана није дужан да, по том основу, врати новчана средства добијена на име рефундације ПДВ по основу куповине првог стана. Поред тога, ако је купац првог стана – оставилац остварио право на рефундацију ПДВ и за наследника стана, као члана породичног домаћинства, наследник стана, уколико буде куповао стан, не би имао право на рефундацију ПДВ из члана 56а Закона о ПДВ, односно право на пореско ослобођење по основу пореза на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

\*\*\*

Одредбом члана 56а став 1. Закона о ПДВ прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона о ПДВ, купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунатог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона о ПДВ).

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m<sup>2</sup>, а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m<sup>2</sup> по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40m<sup>2</sup>, односно до 15m<sup>2</sup> (члан 56а став 4. Закона о ПДВ).

Одредбом става 5. истог члана Закона о ПДВ прописано је да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од

површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 56а став 6. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 56а став 7. Закона о ПДВ, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређује порез на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца првог стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

У складу са одредбом члана 56а став 8. Закона о ПДВ, надлежни порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2. тачка 2), односно става 3. овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију

ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана.

Сагласно одредби члана 29. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 61/07), право на рефундацију ПДВ из члана 22. овог закона (члан 56а Закона о ПДВ) може се остварити само на основу уговора о купопродаји стана овереног после ступања на снагу овог закона, тј. од 8. јула 2007. године.

Министарство финансија напомиње да када обвезник ПДВ, на основу уговора о купопродаји, изврши први пренос права располагања на стану у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, после чега дође до раскида тог уговора, при чему је у моменту раскида уговор о купопродаји у претежном делу извршен, обвезник ПДВ не подноси измењену пореску пријаву ПДВ по основу закључивања уговора о раскиду уговора о купопродаји.

## **26. Исправка одбитка претходног пореза од стране обвезника ПДВ – примаоца добара или услуга у случају када дође до смањења пореске основице за опорезиви промет добара или услуга који је обвезник ПДВ извршио другом обвезнику ПДВ**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00528/2016-04 од 1.6.2016. год.)*

Када дође до смањења пореске основице за опорезиви промет добара или услуга који је обвезник ПДВ (уједно и порески дужник за предметни промет) извршио другом обвезнику ПДВ, који по основу набавке тих добара или услуга има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга. С тим у вези, ако обвезник ПДВ – испоручилац добара или услуга поседује документ којим га је обвезник ПДВ

– прималац добара или услуга писмено обавестио да је извршио исправку одбитка претходног пореза, са аспекта обвезника ПДВ – испоручиоца добара или услуга претпоставља се да је обвезник ПДВ – прималац добара или услуга поступио у складу са Законом, тј. фактички и извршио исправку одбитка претходног пореза, што значи да обвезник ПДВ – испоручилац добара или услуга може да смањи износ обрачунатог ПДВ. Наиме, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга смањи, обвезник ПДВ – прималац добара или услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

\*\*\*

Према одредби члана 21. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), ако се измени основица за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

Ако се основица накнадно измени – смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник), ако се основица за опорезиви промет добара или услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара

или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Одредбама члана 31. став 1. Закона прописано је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;

2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

## **27. Ко је порески дужник за промет који се односи на постављање привремених електричних инсталација за потребе фестивала, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-208/2016-04 од 1.6.2016. год.)*

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–

др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон). Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на постављање електричних инсталација у свим врстама зграда и осталих грађевина, порески дужник за тај промет јесте прималац добара, односно услуга, с обзиром на то да је реч о активностима из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника. Међутим, када је реч о постављању привремених електричних инсталација за потребе фестивала (у конкретном случају за „ЕХИТ“ фестивал у Новом Саду), порески дужник за тај промет јесте обвезник ПДВ који тај промет врши.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка б) Закона).

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања



делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;

- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

**28. Ко је порески дужник за промет добара и услуга који се односи на поправку водоводне опреме – водомера и пумпи за воду, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00075/2016-04 од 1.6.2016. год.)*

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ врши промет добара/услуга из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на поправку водоводне опреме – водомера и пумпи за воду,

под условом да није реч о ситним поправкама, порески дужник за тај промет јесте прималац услуга, с обзиром на то да је реч о активности из групе 43.22 – Постављење водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 12) Правилника. Међутим, када је реч о активностима које се односе на ситне поправке (нпр. замена споредних делова), порески дужник јесте обвезник ПДВ који врши промет.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредби члана 2. став 1. тачка 12) Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописана Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то 43.22 – Постављење водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система.

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка 6) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. ст. 1. и 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Да ли је обвезник дужан да увећа опорезиву добит уколико му је у пореском билансу био признат расход по основу отписа утуженог потраживања, а у наредном или неком од наредних пореских периода повуче тужбу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-198/2016-04 од 24.6.2016. год.)*

Према одредби члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом: 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника; 2) да је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо; 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Ставом 2. истог члана Закона прописано је да се на терет расхода признаје и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

На терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију прошло најмање 60 дана (члан 16. став 9. Закона).

У смислу одредбе члана 16. став 12. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која су призната као расход, а која се касније наплате или за која поверилац повуче тужбу, предлог за извршење, односно пријаву потраживања, у моменту наплате или повлачења тужбе, предлога за извршење, односно пријаве потраживања, улазе у приходе пореског обвезника.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је у својим пословним књигама исказао расход по основу отписа потраживања, а како је (крајем 2015. године) поднео тужбу ради наплате предметних потраживања, тако исказан расход признаје се у пореском билансу обвезника (за 2015. годину). Како се даље наводи у поднетом допису, обвезник намерава да у 2016. години одустане од тужбе и да за исте послове закључи нови уговор.

С тим у вези, а сходно наведеним законским одредбама, уколико обвезник коме је расход по основу отписа (утуженог) потраживања био признат у пореском билансу (поднетом за порески период у коме су испуњени Законом прописани услови за признавање расхода) повуче тужбу у наредном, или неком од наредних пореских периода, дужан је да износ предметних потраживања искаже у пореском билансу који подноси за порески период у коме је дошло до повлачења тужбе, као и да, по том основу, увећа (опорезиву) добит, сходно одредби члана 16. став 12. Закона.

Министарство финансија напомиње да давање одговора по питању закључења уговора није у надлежности Сектора за фискални систем, имајући у виду да су облигациони односи који настају из уговора (укључујући, између осталог, и закључење уговора) прописани законом који уређује облигационе односе.

**2. Порески третман промета услуга (израда општег плана пројекта, планирање простора и људских ресурса, анализа тржишта) које нерезидентно правно лице врши резидентном правном лицу, а у вези са изградњом одмаралишта на територији Републике**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-142/2016-04 од 22.6.2016. год.)

Одредбом члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку па приходе из члана 40. став 1. тачка 5) Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

У конкретном случају, резидентно правно лице (као прималац услуга) закључило је уговор о промету услуга (нпр. израда општег плана пројекта, планирање простора и људских ресурса, анализа тржишта) са нерезидентним правним лицем (као пружаоцем услуга), а у вези са изградњом одмаралишта на територији Републике, при чему се прималац услуга обавезао да плати пружаоцу услуга уговорену накнаду за услуге које, између осталог, садрже и надокнаду свих готовинских трошкова које сноси пружалац услуга, а који су у вези са пружањем предметних услуга (као нпр. трошкови хотелског смештаја, исхране и сл.).

Сагласно наведеном, Министарство финансија сматра да је укупан приход који пружалац услуга оствари у конкретном случају (сходно одредбама закљученог уговора) по основу свих фактура испостављених примаоцу услуга (на име промета услуга извршених у вези са изградњом одмаралишта на територији Републике) опорезив порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

**3. Да ли је приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу накнаде за услуге техничке подршке (Project and management fees) опорезив порезом по одбитку из члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-172/2016-04 од 22.6.2016. год.)*

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно члану 40а став 1. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 40а став 2. Закона).

Према одредби члана 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. ст. 1, 2, 3. и 14. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

Пореска пријава за порез по одбитку из става 1. овог члана



подноси се на дан исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом (члан 71. став 3. Закона).

Сагласно одредби члана 2. став 6. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Сл. гласник РС“, бр. 97/15 ... 14/16—исправка, у даљем тексту: Правилник), исплатилац подноси пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице порез плаћа у држави чији је резидент.

Одредбом члана 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 15/16) прописано је да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

У смислу одредбе члана 3. Правилника о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Сл. гласник РС“, бр. 80/10), статус резидента друге државе са којом је закључен уговор, нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода, потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на обрасцу прописаном овим правилником (Образац ПОР-2).

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када резидентно правно лице врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу по основу услуга које су пружене и коришћене ван територије Републике, као нпр. по основу: закупа штанда и покретних ствари у иностранству (за време трајања сајма који се одржава у иностранству); обуке радника у иностранству; монтаже или ремонта средстава у иностранству; рекламног текста објављеног у страном часопису поводом одржавања изложбе у иностранству; авионског

транспорта у међународном ваздушном саобраћају; адвокатских услуга (нпр. заступање у вођењу спора ван територије Републике, израда докумената, трошкови фотокопирања), као и по основу тестирања одређених карактеристика средства које је предмет куповине, а које се врши у иностранству, приход нерезидентног обвезника остварен у том случају (по основу накнада исплаћених на име наведених услуга) није предмет опорезивања у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона. С тим у вези, резидентно правно лице није дужно да (приликом исплате предметних накнада) поднесе пореску пријаву.

Међутим, приход нерезидентног правног лица, остварен од резидентног правног лица по основу накнаде за, како се наводи у поднетом допису, услуге техничке подршке (енг. Project and management fees), опорезив је порезом по одбитку из члана 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да се предметне услуге (независно од тога да ли је пружање услуге извршено из иностранства или на територији Републике) користе за пословање обвезника на територији Републике. У том случају, резидентно правно лице је дужно да (приликом исплате предметне накнаде) поднесе пореску пријаву у складу са Правилником.

Приликом исплате прихода нерезидентном правном лицу (између осталог, по основу накнада за услуге) резидентно правно лице (исплатилац прихода) примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидентно правно лице докаже статус резидента државе са којом је закључен предметни уговор, као и да докаже да је стварни власник прихода.

Стимувези, Министарство финансија сматра да нерезидентно правно лице, као доказ о стварном власништву прихода, може да достави исплатиоцу прихода било који веродостојан документ на основу кога се (као оборива претпоставка) недвосмислено (или, са великим степеном вероватноће) може утврдити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидентно правно лице самостално и без икаквих ограничења (нпр. у погледу обавезе

прослеђивања прихода неком другом лицу) може истим да располаже (нпр. копија уговора, рачуна, извод из овлашћеног регистрационог органа, извештај о извршеним услугама и др.).

Статус резидента друге државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, нерезидентно правно лице доказује исплатиоцу прихода потврдом о резидентности, и то, на Обрасцу ПОР-2 који оверава надлежни орган државе чији је резидент страно правно лице или овереним преводом потврде (од стране званичног судског тумача) на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

**4. Постојање повезаности између привредних друштава и, с тим у вези, обавезе сачињавања извештаја о трансферним ценама у случају када је привредно друштво А оснивач и једини власник удела у привредном друштву Б, односно оснивач и једини власник удела у привредном друштву В, па 2015. године друштво А изврши продају удела у друштву Б и то физичким лицима (4 лица), која, на тај начин, стичу по 25% учешћа у капиталу друштва Б, имајући у виду да је један од (нових) чланова друштва Б, истовремено, директор сва три друштва**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-539/2016-04 од 14.6.2016. год.)*

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, лицем повезаним са

обвезником сматра се и оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

Према члану 3. истог члана Закона, у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3. овог члана, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања (члан 59. став 4. Закона).

Сагласно ставу 5. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

Према ставу 6. истог члана Закона, лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

Како произилази из садржине поднетог дописа, привредно друштво А оснивач је и једини власник удела у привредном друштву Б, односно оснивач и једини власник удела у привредном друштву В. Према томе, између сва три друштва постоји повезаност у складу са чланом 59. ст. 3. и 4. Закона. С тим у вези, сва три друштва дужна су да (у вези са међусобним трансакцијама) уз порески биланс (који подносе за порески период у ком међу њима постоји повезаност) сачине и поднесу извештај о трансферним ценама, у складу са Законом и Правилником о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима („Сл. гласник РС“, бр. 61/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник).

У току 2015. године (како се наводи у поднетом допису), друштво А извршило је продају удела у друштву Б, и то физичким лицима (конкретно 4 лица), која, на тај начин, стичу по 25% учешћа у капиталу друштва Б. Имајући у виду да је један од (нових) чланова друштва Б, истовремено, директор сва три друштва (у даљем тексту: физичко лице), поставља се питање да ли се и након промене власничке структуре у друштву Б, ова три друштва сматрају повезаним у складу са Законом. Сагласно наведеном чињеничном стању, у конкретном случају:

– друштво А и друштво В сматрају се повезаним лицима, имајући у виду да је друштво А (и даље) једини власник удела у друштву В;

– друштво Б сматра се повезаним са својим члановима – физичким лицима који имају по 25% учешћа у капиталу тог друштва, у складу са одредбом члана 59. став 3. Закона;

– између друштва А и друштва Б, односно између друштва Б и друштва В постоји повезаност (сагласно члану 59. став 4. Закона), под условом да је физичко лице (које је непосредно повезано са друштвом Б) истовремено повезано и са друштвом А и друштвом Б, у смислу да има (посредно или непосредно) најмање 25% гласова у органима управљања тих друштава.

С тим у вези, друштва која су у предметном периоду имала трансакције са лицима која се (у складу са Законом) сматрају њиховим повезаним лицима, дужна су да уз порески биланс поднесу извештај о трансферним ценама, у складу са Законом и Правилником.

**5. Да ли се износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика, пренетих на терет расхода, односно прихода признају у пореском билансу обвезника?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-545/2016-04 од 7.6.2016. год.)

Према одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредаба члана 7. став 1. и члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи, односно приходи, у износима утврђеним у билансу успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода, односно прихода, за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према одредбама члана 78. став 1. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, број 95/14) правна лица и предузетници који су вршили разграничавање нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и нето ефеката обрачунатих курсних разлика у складу са одредбама чл. 77а до 77л Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06 ... 101/12), у смислу обавеза и потраживања по основу којих су ти ефекти обрачунати, дужни су да износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика пренесу на терет расхода, односно прихода приликом састављања финансијских извештаја за 2014. годину.

Имајући у виду наведене законске одредбе, износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика, пренетих на терет расхода, односно прихода у складу са прописима који уређују рачуноводство и исказаних у финансијским извештајима, признају се, као такви, у пореском билансу обвезника (поднетом за порески период у коме су предметни расходи, односно приходи исказани).

## **6. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга авио-превоза у међународном ваздушном саобраћају**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-320/2016-04 од 6.6.2016. год.)*

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 23/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно члану 4. став 1. Закона о ваздушном саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 73/10 ... 66/15—др. закон), ваздушни простор Републике Србије је простор изнад територије Републике Србије.

У смислу одредаба Закона о ваздушном саобраћају, за полетање, слетање и кретање ваздухоплова користе се аеродроми, при чему аеродром може да се користи за међународни ваздушни саобраћај ако оператер аеродрома обезбеди услове за прелазак државне границе у складу са законом којим се уређује заштита

државне границе и ако је актом Владе одређен гранични прелаз за међународни саобраћај на аеродрому.

У складу са чланом 1. став 2. тачка 1) Закона о заштити државне границе („Сл. гласник РС“, бр. 97/08 и 20/15), заштита државне границе у смислу овог закона је контрола прелажења државне границе и обезбеђење државне границе, у циљу обезбеђења неповредивости државне границе.

Према члану 2. тачка 1) Закона о заштити државне границе, државна граница је замишљена вертикална раван која се граничном линијом простира по Земљиној површини и одваја простор Републике Србије, његов копнени део, унутрашње воде, ваздушни простор и простор испод површине земље од простора суседних држава, при чему се у смислу контроле државне границе под државном границом сматрају и подручја граничних прелазна на аеродромима и пристаништима преко којих се одвија међународни саобраћај.

У складу са чланом 13. став 1. Закона о заштити државне границе, гранични прелаз је место одређено за прелазак државне границе у друмском, железничком, ваздушном и водном саобраћају, на коме се гранична контрола обавља стално, сезонски и привремено.

С тим у вези, а сагласно наведеним законским одредбама, у случају када нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход по основу накнаде за услугу авио-превоза у међународном ваздушном саобраћају, тако остварен приход, према мишљењу Министарства финансија, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да услуга превоза није пружена, односно коришћена на територији Републике.

**7. Да ли је приход који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу накнаде од услуге обуке запослених у иностранству, односно од накнада по основу**



**трошкова учешћа запослених на семинарима и конгресима у иностранству, предмет опорезивања порезом по одбитку?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-523/2016-04 од 6.6.2016. год.)

Сходно члану 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

У складу са наведеном законском одредбом, мишљење Министарства финансија је да приход који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу накнаде од услуге обуке запослених у иностранству, односно од накнада по основу трошкова учешћа запослених на семинарима и конгресима у иностранству, није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да је пружена и искоришћена ван територије Републике.

**8. Да ли постоји могућност преношења губитака из ранијих година у случају када је над обвезником 2006. године покренут поступак ликвидације, док је 2007. године отворен поступак стечаја, који још увек траје, па се, с тим у вези, поставља питање да ли обвезник има право да губитке из 2005, 2006, 2007, 2008. и 2009. године исказе у пореском билансу за 2014. годину као губитак из претходних година?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-535/2014-04 од 30.5.2016. год.)

Одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 142/14), које су ступиле на снагу 26. децембра 2014. године, измењене су одредбе члана 34. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) које су уређивале начин опорезивања добити обвезника у поступку ликвидације и стечаја.

Међутим, у смислу одредбе члана 20. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којима није окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, до дана ступања на снагу овог закона, примењују се одредбе Закона.

С тим у вези, обвезник над којим је 2006. године покренут поступак ликвидације, а 2007. године отворен поступак стечаја (који још увек траје), добит у поступку ликвидације, односно стечаја, утврђује на начин прописан одредбама чл. 34. до 37. Закона.

Сагласно члану 34. став 1. Закона, добит утврђена у поступку ликвидације обвезника подлеже опорезивању.

Добит обвезника у току ликвидације се утврђује као позитивна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка, односно као разлика имовине у току трајања ликвидационог поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, утврђена у финансијским извештајима поднетим у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, при чему је почетни биланс периода ликвидације једнак билансу на крају пореског периода пре почетка ликвидационог поступка (члан 34. став 2. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, обвезник над којим се отвара поступак ликвидације дужан је да надлежном пореском органу поднесе пријаву и порески биланс, и то:

1) са стањем на дан отварања поступка ликвидације – у року од 15 дана од дана достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија;

2) са стањем на дан окончања поступка ликвидације – у року од 15 дана од достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија.

Период за који се утврђује основица из става 2. овог члана одговара стварном трајању поступка ликвидације, али не може бити дужи од једне године, с тим што, уколико се поступак пренесе у наредну годину, обвезник саставља и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, који се подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.

Одредбе члана 34. овог закона сходно се примењују и у поступку стечаја (члан 37. Закона).

Како произилази из садржине поднетог дописа, над обвезником је 2006. године покренут поступак ликвидације, док је 2007. године отворен поступак стечаја, који још увек траје, па се, с тим у вези, поставило питање да ли обвезник има право да губитке из 2005, 2006, 2007, 2008. и 2009. године искаже у пореском билансу за 2014. годину као губитак из претходних година.

Имајући у виду да је опорезивање добити обвезника у поступку ликвидације, односно стечаја прописано наведеним законским одредбама (према којима се добит обвезника у поступку ликвидације, односно стечаја утврђује као разлика имовине, а не усклађивањем добити из биланса успеха), мишљење Министарства финансија је да обвезник, у конкретном случају (почев од 2006. године када је покренут поступак ликвидације, и даље), нема право на преношење губитка из претходних година, с обзиром да Законом није прописан начин утврђивања губитака (и могућност њиховог преношења) за обвезника у ликвидацији, односно стечају.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

### **1. Да ли јединице локалне самоуправе могу својим актима да „доносе одлуке о увођењу пореза на пољопривредно земљиште на својој територији“?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00476/2016-04 од 21.6.2016. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, између осталог, на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Непокретностима се, у смислу одредбе члана 2. став 1. Закона, сматрају земљиште и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго (члан 2. став 2. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 60. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14 и 95/15), јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. овог закона почев од 1. јануара 2017. године.

Према томе, право својине на пољопривредном земљишту је предмет опорезивања порезом на имовину, уређен је Законом. Јединице локалне самоуправе Законом су овлашћене да на својој територији ближе уреде зоне (према критеријумима прописаним чланом 6. став 3. Закона), просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама (на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности), стопу амортизације за коју се може умањити вредност непокретности (осим земљишта) обвезника који не води пословне књиге (до висине прописане чланом

5. став 3. Закона), стопе пореза на имовину (до висине прописане чланом 11. став 1. Закона), као и коефицијенте за непокретности у зонама (до висине прописане чланом 7а став 3. Закона).

Утврђивање, наплата и контрола пореза на имовину је у надлежности јединица локалне самоуправе, независно од врсте непокретности на коју се тај порез плаћа (пољопривредно земљиште, грађевинско земљиште, стан и сл.).

**2. Да ли је имовина из члана 14. ст. 1. до 3. Закона о порезима на имовину коју, без обавезе противчинидбе, по уговору о донацији прими Стоматолошки факултет, предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00154/2016-04 од 16.6.2016. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. Закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Према одредби члана 14. став 2. Закона, порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Поклоном, у смислу Закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са

одредбама члана 14. ст. 1, 2. и 4. до 6. Закона (члан 14. став 3. Закона).

Сагласно одредбама члана 14. став 4. тач. 1) и 3) Закона, поклоном, у смислу Закона, не сматра се:

– пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. тог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

– приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица. Према одредби члана 14. став 6. Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

- 1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- 2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. Закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. Закона је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству (члан 15. став 2. Закона).

Према одредби члана 16. став 2. Закона, основица пореза на поклон је тржишна вредност на поклон примљене имовине, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежна организациона јединица Пореске управе (у даљем тексту: порески орган).

Пореска обавеза у односу на поклон настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми –

даном пријема поклона, осим ако је Законом друкчије уређено (члан 17. став 2. Закона).

Ако уговор о поклону, решење о наслеђивању, одлука суда, односно други правни основ преноса права из члана 14. Закона, нису пријављени у смислу члана 35. Закона, или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђивање или поклон ствари, права или новца или признавање права која су предмет опорезивања према члану 14. Закона (члан 17. став 5. Закона).

Обвезници који се у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у трећем и даљем наследном реду, односно обвезници који са оставиоцем, односно поклонодавцем нису у сродству, порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 2,5% (члан 19. став 2. Закона).

Према одредби члана 21. став 1. тачка 12) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа се на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе (члан 21. став 1. тачка 13) Закона).

Обвезник пореза на наслеђе и поклон дужан је да поднесе пореску пријаву са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 17. ст. 1. до 4. Закона (члан 35. став 1. Закона).

Имајући у виду наведено, имовина из члана 14. ст. 1. до 3. Закона коју без обавезе противчинидбе по уговору о донацији прими Стоматолошки факултет Универзитета у Београду (у даљем тексту: Факултет), предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим у следећим случајевима:

– када се на пренос те имовине са поклонодавца на Факултет

као поклонопримца плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

– када се врши пренос без накнаде – поклон удела у правном лицу, хартија од вредности, мопеда, мотокултиватора, трактора, радне машине, државног ваздухоплова односно ваздухоплова без сопственог погона;

– када Факултет прими (одједном или у више оброчних давања) на поклон од истог лица у једној календарској години новац, права односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона – за вредност поклона до 100.000 динара.

У том смислу, кад се на пренос без накнаде ствари и права из члана 14. ст. 1. до 3. Закона који се врши са поклонодавца на поклонопримца плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, тај пренос није предмет опорезивања порезом на поклон. То значи да се у сваком конкретном случају, као претходно, поставља питање да ли, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, конкретни пренос са поклонодавца на поклонопримца извршен без обавезе противчинидбе подлеже плаћању пореза на додату вредност или не. За пренос који подлеже плаћању пореза на додату вредност, па је као такав изузет од опорезивања порезом на поклон, пореска пријава за утврђивање пореза на поклон се не подноси и порез на поклон се не плаћа. Са становишта изузимања од опорезивања порезом на поклон није од утицаја које лице и у којем својству (порески обвезник, порески дужник) је дужно да измири обавезу по основу пореза на додату вредност када та обавеза постоји у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Кад се на пренос без накнаде ствари и права из члана 14. ст. 1. до 3. Закона не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (на пример, зато што лице које пренос врши није обвезник пореза на додату вредност које конкретни пренос врши у оквиру обављања делатности у Републици



Србији, или зато што тај пренос није предмет опорезивања порезом на додату вредност ...), а под условом да је реч о поклонопримцу који није обвезник пореза на добит правних лица (те примљени поклон не чини приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица), тај пренос јесте предмет опорезивања порезом на поклон (па се за њега пореска пријава за утврђивање пореза на поклон подноси), осим у случају наслеђа, односно поклона:

– удела у правном лицу, хартија од вредности, мопеда, мотокултиватора, трактора, радне машине, државног ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

– новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона – које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Дакле, ако Факултет као поклонопримац, прими од истог лица новац, права односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона (одједном или у више оброчних давања) чија је вредност у једној календарској години преко 100.000 динара, остварена вредност поклона преко 100.000 динара предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон па се за тај поклон подноси пореска пријава, осим у случају ако постоји други основ за пореско изузимање (нпр. ако се на тај поклон плаћа порез на додату вредност).

С тим у вези, кад не постоји предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон пореска пријава за утврђивање пореза по том основу се не подноси и порез по том основу се не утврђује и не плаћа (примера ради, кад је Факултет од истог лица у једној календарској години примио искључиво новац у износу до 100.000 динара, без обавезе противчинидбе), пореска пријава се не подноси и порез се не плаћа.

Кад постоји предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, Факултет као поклонопримац и обвезник пореза по том

основу дужан је да у прописаном року (30 дана од дана закључења уговора, а ако уговор није закључен у писаној форми – 30 дана од пријема поклона) поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза. Пореска пријава се подноси и кад обвезник има право на пореско ослобођење.

Факултет као поклонопримац може остварити право на ослобођење од плаћања пореза:

- ако поклон прими од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе или
- када је Факултет прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, под условом да је уговором уређено да се на добијен новац, ствари или права неће плаћати порез на поклон.

Министарство финансија напомиње да пореска обавеза по основу пореза на поклон настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писаној форми – даном пријема поклона. Ако уговор није пријављен у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе или је пријављен неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за конкретан поклон ствари, права или новца који су предмет опорезивања према члану 14. Закона.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе пореза на поклон по основу уговора о донацији у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

Услуге нису предмет опорезивања порезом на поклон.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

**1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на примања по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању у случају када физичко лице не остварује новчану накнаду за свој рад, али има право на: осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, накнаду трошкова превоза од места пребивалишта до места извођења обуке, накнаду трошкова смештаја у хотелу за преноћиште и доручак, као и накнаду трошкова исхране и градског превоза у месту у коме се врши стручно оспособљавање?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-606/2016-04 од 23.6.2016. год.)*

Како се наводи, Национална служба за запошљавање је закључила уговоре о стручном оспособљавању са одређеним бројем лица за које је потребно да прођу Обуку за рад у клубу за тражење посла и Обуку за саветнике за каријерно информисање, како би стекли компетенције за рад у новоотвореним клубовима за тражење посла Националне службе за запошљавање у оквиру пројекта ИПА 2012 „Повећање делотворности политике запошљавања према угроженим групама“. Након успешно завршене обуке, Национална служба ће са полазницима засновати радни однос на одређено време, а њихове зараде биће финансиране из средстава Пројекта. Уговором о стручном оспособљавању дефинисано је да ће се стручно оспособљавање спроводити у трајању од десет радних дана. Такође, уговором о стручном оспособљавању дефинисано је да за време стручног оспособљавања лице има право на: осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, накнаду трошкова превоза од места пребивалишта до места извођења обуке, накнаду трошкова смештаја у хотелу за преноћиште и доручак,

као и накнаду трошкова исхране и градског превоза у месту у коме се врши стручно оспособљавање. Указује се да је уговором о стручном оспособљавању дефинисано да за време трајања стручног оспособљавања лице нема право на новчану накнаду тј. новчану помоћ.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 12) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. ЗПДГ.

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ прописано је да по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Порез по одбитку за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано (члан 101. ЗПДГ).

Одредбом члана 6. тачка 9а) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да је лице на стручном

оспособљавању и усавршавању физичко лице које, у складу са законом којим се уређује рад, обавља рад по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању или другог уговора, без заснивања радног односа.

За лица на стручном оспособљавању и усавршавању обрачунавају се и плаћају допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и допринос за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, а обвезник доприноса је послодавац у складу са законом који уређује рад (члан 11. тачка 4а) ЗДОСО).

Основица доприноса за обвезнике из члана 11. овог закона за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом је најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса (члан 35. ЗДОСО).

Према члану 47. ЗДОСО, стопе доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, јесу:

- 1) за пензијско и инвалидско осигурање – 4%;
- 2) за здравствено осигурање – 2%.

Одредбама члана 201. ст. 3. и 4. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14) прописано је да послодавац може лицу на стручном оспособљавању или усавршавању да обезбеди новчану накнаду и друга права, у складу са законом, општим актом или уговором о стручном оспособљавању и усавршавању и да се та новчана накнада не сматра зарадом у смислу тог закона.

Имајући у виду наведено, уколико се сагласно Закону о раду ангажују лица по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању, у случају када физичко лице не остварује накнаду за свој рад, обрачунава се и плаћа на терет послодавца – допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести по стопи од 4% и допринос за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести по стопи од 2%, на најнижу месечну основицу доприноса. Министарство финансија напомиње да накнада трошкова (у конкретном случају, накнада трошкова превоза од места пребивалишта до места извођења обуке, накнада трошкова смештаја у хотелу за преноћиште и доручак, као и накнада трошкова исхране и градског превоза у месту у коме се врши стручно оспособљавање) физичком лицу које није у радном односу код исплатиоца, а ангажовано је по основу уговора о стручном оспособљавању, представља други приход физичког лица који подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно чл. 85. и 86. ЗПДГ.

## **2. Порески третман накнаде трошкова такси превоза на службеном путовању у иностранству сходно уредби којом се уређује накнада трошкова и отпремнина државних службеника и намештеника**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-201/2015-04 од 20.6.2016. год.)*

Како се наводи у допису, честе су ситуације када су запослени упућени на службено путовање у иностранство, да морају да користе такси превоз како би стигли до свог одредишта како у поласку, тако и у повратку са службеног путовања. Наводи се да аеродроми, железничке и аутобуске станице са којих се полази на службено путовање у иностранство, односно на које се стиже када се допутује

у страну државу у којој се врши рад, буду удаљене и неповезане другом врстом превоза, са местом рада, односно местом извршења рада на службеном путовању.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 4) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/11, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), поред осталог, прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају.

Сагласно одредби члана 16. став 2. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 98/07–пречишћен текст, 84/14 и 84/15, у даљем тексту: Уредба), налог за службено путовање у иностранство садржи име и презиме државног службеника или намештеника који путује, назив државе и место у које се путује, циљ путовања, датум поласка на путовање и датум повратка с путовања, категорију хотела у којима је обезбеђен смештај, напомену о томе да ли су обезбеђени бесплатан смештај и исхрана, врсту превозног средства којим се путује, износ аконтације који може да се исплати, податке о томе ко сноси трошкове службеног путовања и начин обрачуна трошкова путовања.

Ради покрића трошкова превоза на службеном путовању у иностранство државном службенику и намештенику исплаћује се накнада у висини цене из путничке тарифе за превоз средством оне врсте и разреда који се, према налогу за службено путовање, користе (члан 26. Уредбе).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 41) Закона о превозу путника у друмском саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 68/15), такси превоз је ванлинијски превоз путника који се обавља путничким возилом.

Сходно наведеном, примања која оствари запослени по основу накнаде трошкова превоза на службеном путовању у иностранство, који су документовани, у случају када су аеродроми, железничке и аутобуске станице са којих се полази на службено путовање у иностранство, односно на које се стиже када се допутује у страну државу у којој се врши рад, удаљене и неповезане другом врстом превоза са местом рада, односно местом извршења рада на службеном путовању па запослени морају да користе и такси превоз који је као врста превоза одређен у налогу за службено путовање (како би стигли до свог одредишта), не подлежу опорезивању према члану 18. став 1. тачка 4) Закона. Иначе, Министарство финансија сматра да би општим актом код послодавца (колективни уговор, правилник, уговор о раду) требало да буде, поред осталог, уређено право запослених на накнаду трошкова превоза на службеном путовању у иностранство.

### **3. Порески третман капиталног добитка који је физичко лице остварило 2010. године продајом непокретности која је стечена наслеђивањем у првом наследном реду**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-207/2016-04 од 20.6.2016. год.)*

Према наводима из предметног захтева, као и па основу достављених прилога, 2010. године физичко лице је остварило капитални добитак по основу продаје 1/3 идеалног дела непокретности (стан), који је 2009. године стекло наслеђивањем као наследник првог наследног реда (као дете оставиоца).

Одредбом члана 10. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 31/09), који је ступио на снагу 8. маја 2009. године, брисана је одредба члана 72а став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“,



бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06 и 65/06–исправка) којим је било прописано да се капитални добитак не утврђује и не опорезује код преноса права, удела или хартија од вредности у случају када су стечена наслеђем.

Одредбом члана 8. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 18/10), који је ступио на снагу 27. марта 2010. године, измењена је одредба члана 77. Закона о порезу па доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09 и 44/09) тако што је пореска стопа од 20% замењена пореском стопом од 10%.

Чланом 32. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, измењен је члан 72а Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12 и 114/12–УС), тако да је одредбом става 1. тачка 1) тог члана прописано да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када су стечени наслеђем у првом наследном реду.

Имајући у виду начело временског важења пореских прописа, сагласно одредби члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15 и 15/16), пореска обавеза утврђује се на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона прописано да имају повратно дејство.

Одредбом члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 и 6/15) прописано је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Сходно томе, капитални добитак који је физичко лице

– сувласник непокретности, остварило 2010. године по основу продаје свог идеалног дела предметне непокретности (стан), који је стекло 2009. године наслеђивањем као наследник првог наследног реда (дете оставиоца), предмет је опорезивања порезом на доходак грађана по основу капиталног добитка. Наиме, приход које је био остварен по основу капиталног добитка од продаје непокретности извршене у периоду од 8. маја 2009. године до 30. маја 2013. године, сагласно наведеним законским одредбама које су важиле у моменту остваривања прихода (у конкретном случају – новембар 2010. године), био је предмет опорезивања порезом на доходак грађана на капитални добитак по стопи од 10% сагласно Закону о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10).

**4. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на зараду и подношења пореске пријаве у случају остваривања права на тзв. фантомске опције од с послодавцем повезаног нерезидентног правног лица, по основу правила о награђивању запослених?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-421/2016-04 од 13.6.2016. год.)*

Према наводима из предметног дописа и усмених појашњења, физичко лице (резидент Велике Британије) власник је правног лица које је резидент Републике Србије (100% удела у друштву) и сувласник (29,89% удела у друштву) правног лица резидента Велике Британије (повезана лица лица). Указује се да наведена лица имају међусобну пословну сарадњу и да по том основу домаће резидентно правно лице пружа услуге из области информационаих технологија нерезидентном правном лицу које, с тим у вези, жели да, у складу са прописима Велике Британије, понуди запосленима (који раде у Републици Србији) код резидентног правног лица право на опције

(тзв. фантомске опције – Phantom options). Даље се наводи да право на опције омогућава да запослени учествују у капиталу тог правног лица без могућности да постану власници капитала. Наиме, нерезидентно правно лице доноси план права на опције одређеним запосленима на чији рачун се директно врши уплата одређених новчаних средства као вид награде уколико својим радом допринесу повећању вредности капитала у складу са планом. С тим у вези, наводи се да је нерезидентно правно лице, у складу са британским прописима, обавезно само да достави обавештење писменим путем запосленима да имају право на опције и износ који ће им бити исплаћен у случају остварења плана.

Сагласно и одредбама члана 7. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за приход остварен на територији Републике и у другој држави.

Одредбом члана 13. став 4. Закона прописано је да се зарадом сматрају и примања која запослени у вези са радом код послодавца оствари од лица, које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, сматра повезаним лицем с послодавцем.

Зарадом се сматрају и хартије од вредности које запослени добије на основу правила награђивања (опције на акције и др.) од послодавца или од с послодавцем повезаног лица (члан 14. став 3. Закона).

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б овог закона чини исплаћена, односно остварена зарада, сагласно члану 15а став 1. Закона.

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 14б овог закона, умањена за износ од 11.604 динара месечно за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члана 15а Закона).

Ако исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку, обавезу утврђивања и плаћања пореза самоопорезивањем има обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, као и у другом случају када исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку (члан 100а став 2. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из предметног захтева, физичко лице – резидент Републике Србије, запослено код резидентног правног лица које у складу са планом права на опције одређеним запосленима (који доноси нерезидентно правно лице) на основу свог рада код домаћег послодавца (резидентно правно лице) оствари право на одређена новчана средстава као вид награде, уколико својим радом допринесе повећању вредности капитала у складу са планом, чију исплату врши повезано лице из иностранства тако што новчана средства директно уплаћује на рачун тог физичког лица, дужно је да самоопорезивањем плати порез на доходак грађана по основу зараде. Наиме, физичко лице је дужно да само обрачуна и уплати порез по основу зараде (на основицу коју чини исплаћени новчани износ, без умањења за неопорезиви износ из члана 15а Закона) коју остварује од с послодавцем повезаног нерезидентног лица и да надлежном пореском органу према месту свог пребивалишта, односно боравишта поднесе пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу. Пореска пријава подноси се на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зарату/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника за приход примљен 20 \_\_\_\_ . године, који је прописан Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зарату, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 15/16).

**5. Да ли се плаћају порез на доходак грађана и доприноси по основу дневница члановима органа удружења пензионера, као и по основу накнаде за радно ангажовање у удружењу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-132/2016-04 од 13.6.2016. год.)*

Према одредби члана 18. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др.закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) не плаћа се порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи до износа од 2.201 динара (који је у примени од 1. фебруара 2016. године закључно са 31. јануаром 2017. године), односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно.

Сагласно одредби члана 85. став 1. тачка 12) Закона, осталим приходима, у смислу тог закона, сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Одредбом члана 85. став 6. тачка 5) Закона прописано је да се изузетно од става 1. тачка 12) тог члана, порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тачка 2) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то: ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним

организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће.

Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. и члан 86. став 1. Закона).

Имајући у виду наведено, у случају када се физичким лицима – члановима органа удружења пензионера, која нису у радном односу код удружења и не остварују накнаду за свој рад по том основу, врши исплата дневница за службено путовање по основу припадајуће дневнице у складу са трајањем службеног путовања (у конкретном случају, у износу – 1.300 динара, односно 2.000 динара) у висини која је нижа од прописаног неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 2) Закона, на тај износ се не плаћа порез на доходак грађана. Међутим, уколико се примања по основу дневница за службено путовање врше у износу који је виши од Законом прописаног неопорезивог износа, опорезивању порезом на доходак грађана подлеже део примања изнад неопорезивог износа.

Износ накнаде по основу радног ангажовања у удружењу коју остваре физичка лица – чланови органа удружења пензионера, има карактер других прихода физичких лица и подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно одредбама чл. 85. и 86. Закона, као и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање.

## **6. Порез на приходе од самосталне делатности предузетника**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-522/2016-04 од 8.6.2016. год.)*

Према наводима и достављеним прилозима, у оквиру свог

пословања, осигуравајуће друштво у својству закупца, односно подзакупца закључује са привредним друштвима и предузетницима уговоре о закупу, односно подзакупу рекламног и пословног простора. Указује се да се приликом склапања поменутих уговора на јасан начин дефинише постављање рекламних порука у или на пословним просторима привредних друштава или предузетника у којима закуподавци обављају своју основну делатност, а у појединим просторима се обавља и продаја полиса осигурања. Даље се наводи да осигуравајуће друштво закључује уговор о закупу, тј. подзакупу рекламног простора, којом приликом само друштво израђује и поставља рекламе и за пружену услугу – дозволу да истакне сопствену рекламу, закуподавцу – предузетнику плаћа накнаду по испостављеној факури. Из приложених уговора о подзакупу рекламног простора произлази да су закључени између осигуравајућег друштва, са једне стране, као подзакупца и предузетничких агенција, са друге стране, као закупца (у уговору се наводи „подзакуподавац“). Поред тога, на основу приложених уговора произлази да предузетничке агенције користе пословни простор на основу уговора о закупу пословног простора закљученог са појединачним физичким лицем, које је власник наведеног простора, као закуподавцем и на основу клаузуле која је садржана у том уговору агенције (закупци) могу предметни простор да дају даље у подзакуп (у конкретном случају, подзакупац је осигуравајуће друштво). Приложеним уговорима о подзакупу пословног простора регулисана је обавеза и уговорен номинални износ који осигуравајуће друштво као подзакупац плаћа другој уговорној страни – предузетничкој агенцији (подзакуподавцу), по основу коришћења (на одређено време) подзакупљеног простора у датом периоду.

Одредбом члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС,

93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да предузетник који, с обзиром на околности, није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход (у даљем тексту: паушално опорезивање).

Право на паушално опорезивање, сагласно тач. 1) и 2) став 2. тог члана Закона, не може се признати предузетнику који обавља делатност из области: рачуноводствених, књиговодствених и ревизорских послова, послова пореског саветовања, рекламирања и истраживања тржишта, трговине на велико и трговине на мало, хотела и ресторана, финансијског посредовања и активности у вези с некретнинама.

Предузетник коме је утврђено право на паушално опорезивање, овај начин опорезивања користи док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да измењени услови искључују право на паушално опорезивање, у ком случају ће надлежни порески орган решењем наложити предузетнику вођење пословних књига од половине текуће године или од почетка наредне године (члан 42. ст. 5. и 6. Закона о порезу на доходак грађана).

Порез на паушални приход од самосталне делатности утврђује се и плаћа по решењу надлежног пореског органа (члан 100. тачка 1) Закона).

Порез на приходе од самосталне делатности предузетника који води пословне књиге у складу са чланом 43. став 2. Закона, утврђује се и плаћа самоопорезивањем (члан 100а став 1. тачка 1) Закона).

Порез на паушално утврђен приход од самосталне делатности порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве, критеријума и елемената утврђених у складу са чланом 41. Закона и до доношења решења о утврђивању пореза за текућу годину, обвезници пореза дужни су да плаћају порез у висини обавезе која



одговара износу пореза утврђеног решењем за претходну годину (члан 109. ст. 1. и 2. Закона).

Предузетник који води пословне књиге дужан је да у складу са Законом у пореској пријави обрачуна порез за порески период за који се пријава подноси (у даљем тексту: коначно обрачунати порез), као и месечну аконтацију пореза за текући порески период (члан 111. став 1. Закона).

Припадајући месечни износ пореза на приходе од самосталне делатности предузетници су дужни да плате у року од 15 дана по истеку сваког месеца, сагласно одредбама члана 110. тачка 1) и члана 114. став 2. Закона.

Одредбом члана 567. став 1. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис и 44/99–др. пропис) прописано је да се уговором о закупу обавезује закуподавац да преда одређену ствар закупцу на употребу, а овај се обавезује да му зато плаћа одређену закупнину. Уколико није друкчије уговорено, купац може закупљену ствар дати у закуп другоме (подзакуп) или му је по ком другом основу предати на употребу, али само ако се тиме не наноси штета закуподавцу (члан 586. став 1. Закона о облигационим односима).

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и приложену документацију и наводе у допису, предузетник који плаћа порез на паушално утврђени приход, у случају да обавља и неку од Законом наведених делатности по основу којих се не признаје право на паушално опорезивање (нпр. рекламирања и истраживања тржишта, активности у вези с некретнинама и др.) сагласно члану 40. Закона, губи право на паушално опорезивање и дужан је да води пословне књиге у складу са чланом 43. став 2. Закона и порез на приходе од самосталне делатности плаћа самоопорезивањем.

Сагласно одредбама Закона, предузетник као порески обвезник плаћа порез на доходак грађана по основу обављања самосталне делатности (остваривањем прихода од делатности), при

чему Министарство финансија напомиње да се порески третман одређене врсте прихода одређује према економској суштини правног посла (а не према називу уговора којим се уређује тај правни посао), а што порески орган утврђује у сваком конкретном случају.

**7. Да ли физичко лице има право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) и став 2. Закона о порезу на доходак грађана у случају када то физичко лице, као власник једног привредног друштва са 100% удела (који удео у том проценту има у свом власништву од 2007. године, а стекао га је тако што је повећао проценат учешћа у капиталу са првобитних 48,04% које има у свом власништву више од десет година, тј. од 2004. године) постане власник другог новооснованог привредног друштва на основу статусне промене издвајањем из првог друштва (које по спроведеној статусној промени наставља да постоји) уз оснивање другог новооснованог привредног друштва (2009. године), ако продајом свог удела у новооснованом привредном друштву оствари капитални добитак?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1005/2015-04 од 27.5.2016. год.)*

Према наводима из предметног дописа, 3. децембра 2004. године физичко лице као члан двочланог конзорцијума особа постало је власник 48,04% акционарског друштва и број акција које је имало повећавало је тако да је постало једини власник и 28. августа 2007. године наведено акционарско друштво променило је статус у друштво са ограниченом одговорношћу (у коме је то физичко лице имало 100% удела). Даље се истиче да је током 2009. године извршена статусна промена – одвајање уз оснивање, те је решењем из Агенције за привредне регистре од 9. априла 2009. године из наведеног друштва са ограниченом одговорношћу

издвојено и основано друго (новоосновано) друштво са ограниченом одговорношћу у коме је наведено физичко лице постало једини власник са 100% удела, који намерава да прода.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом: удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. тог члана Закона).

Сагласно одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. тог члана.

Капиталним добитком, односно губитком, у смислу овог закона, не сматра се разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година (члан 72а став 1. тачка 5) Закона).

Право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из става 1. тачка 5) овог члана, у случају када је током периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, обвезник може да оствари у односу на процентуални део права, односно део удела по основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу у проценту који је

једнак проценту који је иницијално стечен најмање десет година пре продаје удела.

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона). Набавна цена увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (став 8. тог члана Закона).

Одредбом члана 483. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано је да се статусном променом друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Сви чланови друштва преносиоца стичу уделе, односно акције у друштву стицаоцу сразмерно својим уделима, односно акцијама у друштву преносиоцу, осим ако се сваки члан друштва преносиоца сагласи да се статусном променом изврши замена удела односно акција у другачијој сразмери или ако користи своје право на исплату уместо стицања удела, односно акција у друштву стицаоцу у складу са чланом 508. овог закона (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Одредбама члана 485. Закона о привредним друштвима прописано је да су статусне промене: припајање, спајање, подела и издавајање.

Одредбом члана 489. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да друштво може да се подели, поред осталог, тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на једно или више новооснованих друштава (у даљем тексту: издавајање уз оснивање).

Друштво из става 1. овог члана по спроведеној статусној промени наставља да постоји (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Сагласно наведеном, физичко лице које као власник једног привредног друштва са 100% удела (који удео у том проценту има у свом власништву од 2007. године, а стекао га је тако што је повећао проценат учешћа у капиталу са првобитних 48,04% које има у свом власништву више од десет година, тј. од 2004. године) постане власник другог новооснованог привредног друштва на основу статусне промене издвајањем из првог друштва (које по спроведеној статусној промени наставља да постоји) уз оснивање другог новооснованог привредног друштва (2009. године), ако продајом свог удела у новооснованом привредном друштву оствари капитални добитак нема право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) и става 2. Закона. Наиме, право на пореско изузимање за процентуални део (48,04%) удела, по основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу, обвезник може да оствари само (за тај процентуални део) у случају продаје удела у првом привредном друштву, а не може да оствари у случају када у новооснованом привредном друштву стиче удео сразмерно свом уделу у првом друштву на основу статусне промене (конкретно, издвајање уз оснивање) сагласно Закону о привредним друштвима.

## **8. Порески третман прихода по основу новчане накнаде за рад чланова општинске изборне комисије за спровођење избора за одборнике скупштине градске општине, као и новчане накнаде за рад лица која су чланови радног тела општинске изборне комисије, а запослени су у управи градске општине и нису чланови општинске изборне комисије**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-214/2016-04 од 26.5.2016. год.)*

Одредбом члана 9. став 1. тачка 29) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада за рад чланова бирачких и гласачких одбора за спровођење непосредних избора и других облика непосредног изјашњавања грађана, као и накнада за рад на попису становништва – до 5.000 динара у оквиру истог изборног циклуса, односно пописа становништва.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. ЗПДГ.

Према одредби члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ, по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђује се и плаћа порез на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник.

Сагласно одредби члана 101. ЗПДГ, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да се овим законом уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: доприноси), обвезници доприноса, основице доприноса, стопе доприноса, начин обрачунавања и плаћања доприноса, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћање доприноса.

Одредбом члана 6. тачка 17) ЗДОСО прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу уговорене накнаде обрачунава се и плаћа по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 9) и члану 44. став 1. тачка 1) ЗДОСО, а за лица која нису осигурана по другом основу на уговорену накнаду плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање по стопи од 10,3%, сагласно члану 8. став 1. тачка 16) и члану 44. став 1. тачка 2) тог закона.

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана (члан 28. ЗДОСО).

Допринос за лица која остварују уговорену накнаду, сагласно одредби члана 57. ЗДОСО, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), сагласно одредби члана 12. став 1. ЗДОСО, допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са тим законом.

Одредбом члана 11. став 1. Закона о локалним изборима („Сл. гласник РС“, бр. 129/07, 34/10 и 54/11) прописано је да су органи за спровођење избора изборна комисија јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: изборна комисија) и бирачки одбори.

Изборна комисија, сагласно члану 13. став 1. Закона о локалним изборима, ради у сталном саставу (именовани чланови) и у проширеном саставу (опуномоћени чланови). У проширеном саставу ради од дана утврђивања тог састава до завршетка избора (члан 13. став 2. тог закона).

Изборну комисију у сталном саставу чине председник и најмање шест чланова које именује скупштина јединице локалне самоуправе, на предлог одборничких група у скупштини јединице локалне самоуправе, сразмерно броју одборника, а у проширеном саставу – и по један опуномоћени представник подносилаца изборне листе који је предложио најмање две трећине кандидата од укупног броја одборника који се бира (члан 14. став 1. Закона о локалним изборима).

Одредбом члана 57. Закона о локалним изборима прописано је да средства за спровођење избора и финансирање изборне активности за избор одборника скупштине јединице локалне самоуправе обезбеђују се у буџету јединице локалне самоуправе.

Имајући у виду наведено, на примање до висине неопорезивог износа до 5.000 динара које физичко лице у оквиру истог изборног циклуса оствари по основу накнаде за рад као члан општинске изборне комисије, не плаћа се порез на доходак грађана. Износ који се исплаћује изнад прописаног неопорезивог износа има порески третман других прихода и подлеже плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама чл. 85. и 86. ЗПДГ, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, а за лице које није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање.

Новчана накнада коју физичка лица – чланови радних тела општинске изборне комисије, запослена у управи градске општине и која сагласно одредбама закона којима се уређује избор народних посланика, односно локални избори нису чланови општинске изборне комисије, по основу свог радног ангажовања у вези са спровођењем избора остваре од, како се наводи, Републичке изборне комисије (исплатилац код кога нису у радном односу), сматра се другим приходом физичког лица сходно одредбама ЗПДГ. На предметну новчану накнаду обрачунавају се и плаћају порез на доходак грађана и припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање.



---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

**1. Да ли Пореска управа као средство обезбеђења у поступку одлучивања по поднетом захтеву за одлагање плаћања дугованог пореза од стране пореског обвезника може прихватити имовину или право које је у власништву пореског обвезника – ауторска или сродна права?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. службено, од 29.6.2016. год.)*

Одредбама члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗППА) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају

изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1–3. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине на којој нема терета;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- 6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника (члан 74. став 4. ЗПППА).

У мишљењу 900 број: 3538/12 од 9. августа 2012. године, Завод за интелектуалну својину је, између осталог, заузео следеће становиште:

„Полазећи од чињенице да ауторска права настају по сили

закона (члан 8. Закона о ауторским и сродним правима („Сл. гласник РС“, бр. 104/09 и 99/11, у даљем тексту: Закон), од тренутка настанка дела, те да се о ауторским делима и предметима сродних права не води регистар нити пред Заводом нити пред било којим другим државним органом, као и да аутор или носилац ауторског или сродног права не мора да депонује своје дело, односно предмет заштите, а узимајући у обзир и одредбе Закона о заложном праву на покретним стварима уписаним у Регистар, Завод сматра да нема правног основа за упис права залогe на ауторским и сродним правима у Књигу евиденције депонованих ауторских дела и предмета сродних права.

Завод је мишљења да, на основу одредби Закона, нема правне препреке да сродна права (осим права интерпретатора) буду предмет залогe. Наиме, одредбама члана 209. Закона, само „ауторско право и право интерпретатора не могу да буду предмет принудног извршења. Предмет принудног извршења могу бити само одређена имовинска потраживања која произилазе из ауторског права и права интерпретатора“.

Према томе, у поступку одлучивања по поднетом захтеву за одлагање плаћања дугованог пореза од стране пореског обвезника, а узимајући у обзир наведено мишљење Завода за интелектуалну својину, Пореска управа као средство обезбеђења може прихватити имовину или право које је у власништву тог пореског обвезника (ауторска или сродна права) уколико та имовина или право може бити предмет заложног права у складу са прописима који уређују регистровање заложног права, односно у складу са прописима који уређују права интелектуалне својине и под условима да вредност тог средства обезбеђена не може бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује, као и да ће се дуговани порез из тог средства обезбеђења најефикасније наплатити.

## **2. а) Распоред уплаћеног новчаног износа ради намирења**

**пореске обавезе****б) Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-521/2015-04 од 29.6.2016. год.)

а) Према одредбама члана 64. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) наплата пореза је, у смислу овог закона, редовна или принудна. Редовна наплата пореза врши се о доспелости пореске обавезе.

Одредбом члана 70. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14), која се примењивала у периоду од 1. јануара до 31. децембра 2015. године, било је прописано да се распоред уплаћеног износа врши по следећем редоследу:

- 1) трошкови наплате;
- 2) камата;
- 3) износ главне пореске обавезе.

Одредбама члана 7. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 112/15), којом је извршена измена члана 70. став 2. ЗПППА и која се примењује почев од 1. јануара 2016. године, прописано је да се распоред уплаћеног износа врши по следећем редоследу;

- 1) износ главне пореске обавезе;

- 2) камата;
- 3) трошкови наплате.

Према одредбама члана 70. ст. 3. и 4. ЗПППА, ако порески обвезник дугује плаћање више врста пореза, а уплаћени износ није довољан за плаћање укупног пореског дуга, поједине врсте пореза наплаћују се по редоследу њиховог доспевања.

Код пореза из става 3. овог члана који доспевају истовремено, наплата се врши сразмерно учешћу појединог пореза у укупно доспелом пореском дугу.

Према томе, порески обвезник који након 1. јануара 2016. године уплаћује одређени новчани износ ради намирења одређене пореске обавезе на прописани уплатни рачун, а уплаћени износ није довољан за плаћање укупног пореског дуга на том уплатном рачуну, намирују се дуговања по том основу у складу са њиховим доспећем, тако што се прво намирује износ главног пореског дуга, па тек онда износ камате.

б) Одредбама члана 114. ЗПППА прописано је да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање. Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Одредбама члана 114д ЗПППА прописано је да се застарелост прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања. После

прекида застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Према томе, прекид рока застарелости права Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања може наступи сваком радњом надлежне организационе јединице Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу наплате пореза и споредних пореских давања и у вези којих је надлежна организациона јединица Пореске управе донела пореска акта. После прекида застарелост права Пореске управе на наплату пореза почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Са друге стране, Министарство финансија указује да право Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити (осим у случајевима из члана 114з ЗПППА).

Да ли је било прекида застарелости и да ли је, у вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе или не, у сваком конкретном случају утврђује надлежна организациона јединица Пореске управе.

**3. Да ли порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о ПППА („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) нема дугованог пореза евидентираног у пореском рачуноводству Пореске управе (главни порески дуг износи нула динара), односно који на тај дан има евидентирани само обрачунату и неплаћену камату, може остварити право на одлагање дугованог пореза?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-137/2016-04 од 29.6.2016. год.)*

Одредбом члана 10 став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама) прописано је да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дугованог пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Према одредбама ст. 4. и 5. истог члана Закона о изменама и допунама, пореском обвезнику из става 1. овог члана, који је стекао право на плаћање дугованог пореза на рате у складу са овим законом, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се камата на дуг која се односи на дуговани порез плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. У ситуацији када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује целокупна камата на тај дуг.

Одредбама члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.  
Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Одредбама члана 76. ст. 2–4. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Према томе, сходно члану 10. Закона о изменама и допунама, може се одложити плаћање дугованог пореза само пореском обвезнику који поднесе захтев за дуговани порез који је доспео за



плаћање до дана ступања на снагу тог закона, односно до 4. марта 2016. године (независно од тога када је пореска обавеза настала), који је на тај дан евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, који не прелази 2.000.000 динара и у себи не садржи камату.

Порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама нема дугованог пореза евидентираног у пореском рачуноводству Пореске управе (главни порески дуг износи нула динара), односно који на тај дан има евидентирани само обрачунату и неплаћену камату, не може остварити право на одлагање дуваног пореза сходно члану 10. Закона о изменама и допунама.

Са друге стране, наведени порески обвезник може, сходно одредбама чл. 73, 74. и 76. ЗПППА, почев од 4. марта 2016. године, поднети захтев за одлагање плаћања тог пореског дуга (који се састоји искључиво из камате), најдуже до 60 месеци и да, уколико редовно измирује рате (које се односе на 50% камате као пореског дуга), као и текуће обавезе у складу са законом, по истеку сваких 12 месеци, отписује му се преосталих 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Уколико порески обвезник и пре истека рока плаћања дуваног пореза на рате исплати дуговани порез у потпуности (који се у конкретном случају односи на порески дуг који чини 50% камате), пореском обвезнику се отписује преосталих 50% камате тог пореског дуга.

**4. Када другостепени орган поништи првостепено решење и врати предмет надлежном првостепеном пореском органу на поновни поступак, а поновни поступак првостепеног органа је у току (решење није постало правоснажно), да ли то може**

**бити основ за повраћај пореза?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-209/2016-04 од 29.6.2016. год.)

Према одредби члана 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено (члан 10. став 3. ЗПППА).

Одредбом члана 75. став 9. ЗПППА прописано је да ако је основ за повраћај поништено или измењено решење или други акт о задужењу, камата се обрачунава од дана уплате пореза.

Одредбом члана 152. став 3. Закона прописано је да ако другостепени порески орган нађе да ће недостатке првостепеног пореског поступка брже и економичније отклонити првостепени порески орган, он ће својим решењем поништити првостепени порески управни акт и вратити предмет првостепеном пореском

органу на поновни поступак. У том случају другостепени порески орган дужан је да својим решењем укаже првостепеном пореском органу у којем погледу треба да допуни поступак, а првостепени орган дужан је да у свему поступи по другостепеном решењу и да без одлагања, а најкасније у року од 40 дана од дана пријема другостепеног решења, донесе ново решење.

Сагласно наведеном, када другостепени орган поништи првостепено решење и врати предмет надлежном првостепеном пореском органу на поновни поступак, а имајући у виду да је у конкретном случају поновни поступак првостепеног органа у току (решење није постало правоснажно), мишљење Министарства финансија је да, у конкретном случају, исто не може бити основ за повраћај пореза.

**5. Да ли порески обвезник – правно лице може да измирује новчане обавезе према трећим лицима уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу, пребијањем и на други начин у складу са законом у случају када су донета решења о одређивању привремене мере ради обезбеђења наплате пореских обавеза?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-196/2016-08 од 28.6.2016. год.)*

Према члану 87а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗППА), ради обезбеђења наплате пореза и споредних пореских давања после почетка поступка принудне наплате из новчаних средстава пореског обвезника на његовим

рачунами на основу решења из члана 92. став 2. ЗПППА (решење о принудној наплати), Пореска управа решењем установљава привремену меру обезбеђења наплате пореског потраживања.

Привремена мера из става 1. тог члана је забрана пореском обвезнику да новчане обавезе које има према трећим лицима измирује уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија и др), пребијањем (компензација) и на други начин у складу са законом.

Решење Пореске управе о установљавању привремене мере из става 2. тог члана постаје извршно даном достављања пореском обвезнику.

Решење из става 2. тог члана доставља се организацији надлежној за принудну наплату заједно са извршним решењем Пореске управе о принудној наплати пореза и споредних пореских давања из новчаних средстава пореског обвезника.

Организација надлежна за принудну наплату је дужна да одмах по пријему решења из става 2. тог члана изврши његов упис у регистар блокираних рачуна под датумом и тачним временом пријема.

Привремена мера из става 2. тог члана извршава се у складу са одредбама закона којим се уређује платни промет, односно одредбама других закона, а које се односе на принудну наплату са рачуна клијента.

Банка је дужна да по пријему налога од организације надлежне за принудну наплату, издатог на основу решења из става 2. тог члана, одмах обустави измирење новчаних обавеза које порески обвезник има према трећим лицима на основу уговора о промени поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија и др.), по основу пребијања (компензација) и по другом основу у складу са законом, осим за плаћања по основу исплата зарада и накнада трошкова (за долазак на рад и одлазак са рада и за време проведено на службеном путу у земљи и иностранству), као и по основу других примања (отпремнина

при одласку у пензију, солидарна помоћ и помоћ у случају смрти запосленог или члана његове уже породице) и новчаних накнада из социјалног програма за запослене којима престаје радни однос у процесу реструктурирања предузећа и припреме за приватизацију, стечаја и ликвидације.

Привремена мера из става 2. тог члана траје до наплате пореза на основу извршног решења Пореске управе о принудној наплати пореза и споредних пореских давања из новчаних средстава пореског обвезника, ради чијег обезбеђења наплате је и установљена.

Према томе, а сагласно наведеном, пореском обвезнику – правном лицу коме је у поступку принудне наплате пореза на његовим рачунима решењем Пореске управе установљена привремена мера обезбеђења наплате пореског потраживања, не може новчане обавезе које има према трећим лицима измиривати уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија и др.), односно пребијања (компензација), осим:

– за плаћања по основу исплата зарада и накнада трошкова (за долазак на рад и одлазак са рада и за време provedено на службеном путу у земљи и иностранству),

– за плаћања по основу других примања (отпремнина при одласку у пензију, солидарна помоћ и помоћ у случају смрти запосленог или члана његове уже породице)

– за плаћања новчаних накнада из социјалног програма за запослене којима престаје радни однос у процесу реструктурирања предузећа и припреме за приватизацију, стечаја и ликвидације.

С тим у вези, плаћања по основу пореза и доприноса који се плаћају по одбитку за исплате прихода физичким лицима врше се у складу са Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Сл. гласник РС“ бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14–исправка и 14/16).

**6. Доношење одлуке о отпису пореских дуговања са каматом по основу изворних јавних прихода јединице локалне самоуправе.**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1241/2016-04 од 27.6.2016. год.)

1. Одредбама члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама.

Чланом 115. ЗПППА регулисано је питање отписа пореског дуга пореског обвезника у одређеним случајевима.

Одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања пореског обвезника, осим доприноса за обавезно социјално осигурање, у смислу члана 115. став 1. ЗПППА, може донети Влада на предлог министра, и то само за пореског обвезника који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања.

Влада може, на предлог министра, уз претходну сагласност јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи на које се примењује овај закон, донети одлуку о делимичном или потпуном отпису тих јавних прихода, пореском обвезнику који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања (члан 115. став 2. ЗПППА).

Пореска управа решењем ће отписати дуг по основу пореза и споредних пореских давања када се стекну услови из члана 22. ст. 2 и 4. ЗПППА (ако оставилац нема наследника или се ниједан од

наследника не прихвати наследства, као и у ситуацији ако имовина пословно неспособног или одсутног физичког лица није довољна да се намири дуг по основу пореза) и члана 23. став 2. ЗПППА (престаје неплаћена пореска обавеза пореског обвезника – правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкрутством), као и у другим случајевима прописаним законом (члан 115. став 4. ЗПППА).

Сагласно наведеном, применом ЗПППА, јединица локалне самоуправе може да донесе одлуку о отпису пореске обавезе по основу изворних јавних прихода те јединице локалне самоуправе, само на основу и у складу са чланом 22. ст. 2. и 4, чланом 23. став 2. и чланом 115. став 2. ЗПППА.

2. Министарство финансија указује да је одредбом члана 10 став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама) прописано да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дугованог пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Према одредбама ст. 4. и 5. истог члана Закона о изменама и допунама, пореском обвезнику из става 1. овог члана, који је стекао право на плаћање дугованог пореза на рате у складу са овим законом, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се камата на дуг која се односи на дуговани порез плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. У ситуацији када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати

дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује целокупна камата на тај дуг.

Одредбама члана 73. ст. 1–4. ЗПППА прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Одредбама члана 76. ст. 2–4. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50%



камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Сагласно наведеном, јединица локалне самоуправе, сагласно одредбама члана 2а ЗПППА, може одложити плаћање дугованог пореза који се односи на изворне приходе те јединице, пореском обвезнику који поднесе захтев почев од 1. априла 2016. године и најкасније до 4. јула 2016. године, за тај дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама (4. март 2016. године) и који је на тај дан евидентиран у пореском рачуноводству те јединице локалне самоуправе, а не прелази 2.000.000 динара и у себи не садржи камату.

Наведеном пореском обвезнику који је стекао право на плаћање дугованог пореза на рате, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се камата на дуг која се односи на дуговани порез плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. У ситуацији када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате исплати дуговани порез у потпуности, истом се отписује целокупна камата на тај дуг.

Такође, порески обвезник може, сходно одредбама чл. 73, 74. и 76. ЗПППА, почев од 4. марта 2016. године, поднети захтев за одлагање плаћања дугованог пореза који се односи на изворне приходе јединице локалне самоуправе, који износи преко 2.000.000 динара (без камате), најдуже до 60 месеци и да, уколико редовно измирује рате, као и текуће обавезе у складу са законом, по истеку сваких 12 месеци, отписује му се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Уколико порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате која се односи на тај дуговани порез.

За наведене обавезе неопходно је да порески обвезник поднесе писмени и образложени захтев за одлагање плаћања дугованог пореза на рате надлежној организационој јединици локалне самоуправе и уколико испуни услове прописане чл. 73. и 74. ЗПППА, као и услове прописане Уредбом о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 53/03, 61/04 и 71/05, у даљем тексту: Уредба) може му се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

#### **7. Подношење захтева за одлагање плаћања дугованог пореза пореског обвезника који је престао да постоји као предузетник, а чије су пореске обавезе које чине дуг настале у време док је обављао делатност као предузетник**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-112/2016-04 од 27.6.2016. год.)*

Чланом 73. ст. 1–6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целисти или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Одлука из става 3. овог члана мора да садржи образложене разлоге због којих се одлагање одобрава.

Одлагање плаћања пореског дуга из ст. 1. до 3. овог члана врши се потписивањем споразума између Пореске управе и пореског обвезника, односно решењем Пореске управе.

Одредбом члана 83. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014–др. закон и 5/2015) је прописано да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, сматра се предузетником у смислу овог закона ако је тим прописом то одређено.

Одредбама члана 85. Закона о привредним друштвима прописано је да предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином

и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности.

Одговорност за обавезе из става 1. овог члана не престаје брисањем предузетника из регистра.

Сагласно наведеном, а водећи рачуна да је предузетник физичко лице које за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином, пореског обвезника који је престао да постоји као предузетник, а чије су пореске обавезе које чине дуг настале у време док је обављао делатност као предузетник, требало би третирати као физичко лице (које одговара целокупном својом имовином за обавезе настале у вези са обављањем своје делатности). Одговорност за наведене пореске обавезе не престаје брисањем предузетника из регистра.

С тим у вези, физичко лице које као порески обвезник одговара за пореске обавезе настале у време док је постојао (обављао делатност) као предузетник, подноси захтев за одлагање плаћања дугованог пореза као физичко лице, у којем треба да наведе и ПИБ предузетника на које се пореске обавезе које се одлажу односе.

## **8. Да ли је Пореска управа надлежна за одлучивање по правним лековима уложеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле накнаде за коришћење грађевинског земљишта?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00554/2016-04 од 27.6.2016. год.)*

Према члану 2а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка,

93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15—аутентично тумачење, 112/15, 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се овај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које донесу организационе јединице Пореске управе, односно против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесу јединице локалних самоуправа у пореском поступку за изворне јавне приходе из става 1. овог члана;
- 4а) брисана („Сл. гласник РС“, бр. 47/13);
- 5) брисана („Сл. гласник РС“, бр. 53/10);
- 6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 1а), 7б), 9), 11б), 12) и 13а)–13д), чл. 161, 164. и 167–171. овог закона.

Чланом 10. став 1. ЗПППА је прописано да порескоправни однос је однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

- 1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева

испуњење ових обавеза;

2) обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

Одредбом члана 34. став 2. ЗПППА прописано је да је порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, пореско решење и закључак.

Према члану 160. тачка 7б ЗПППА Пореска управа одлучује по правним лековима уложеним против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесе јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. овог закона.

Одредбом члана 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013–усклађени дин. износи, 125/2014–усклађени дин. износи и 95/2015–усклађени дин. износи) је прописано да јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији и то: порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, локалне административне таксе, локалне комуналне таксе, боравишна такса, накнаде за коришћење јавних добара, концесиона накнада и друге накнаде у складу са законом.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона о финансирању локалне самоуправе).

С обзиром да јединице локалне самоуправе на основу ЗПППА утврђују, наплаћују и контролишу порез на имовину (осим пореза

на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон), код утврђивања, наплате и контроле тог пореза и споредних пореских давања по том основу, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа, осим права побројаних у тач. 1) до 6) члана 2а став 2. ЗПППА. То значи да Пореска управа, а не јединица локалне самоуправе, одлучује о жалбама изјављеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза на имовину.

Према томе, Пореска управа је надлежна за поступање у другом степену, односно за одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доноси јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе – порезе на имовину које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по том основу.

С тим у вези, Пореска управа није надлежна за поступање у другом степену, односно за одлучивање по правним лековима уложеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

---

## АКЦИЗЕ

### **1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00136/2016-04 од 16.6.2016. год.)*

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 и 103/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.



Одредбом члана 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Сл. гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Сагласно ставу 3. истог члана Правилника, право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од:

1) увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а под условом да поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун;

2) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун;

3) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да:

(1) поседује фискални исечак о набавци тих производа и

рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник;

(2) поседује фискални исечак, односно фискални исечак и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка о набавци тих производа у складу са чланом 24. став 3. тачка 4) овог правилника – ако је купац – крајњи корисник физичко лице.

Одредбом члана 5. Правилника прописано је, између осталог, да лице може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног превоза лица, односно ствари у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја, као и ако је власник, купац, односно корисник лизинга возила (аутобуса, односно камиона, такси возила, односно доставног возила) које је регистровано на територији Републике Србије.

Према томе, лице које обавља делатност превоза ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, у конкретном случају, привредни субјект из Београда, који поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног ванлинијског превоза ствари у друмском саобраћају издато од стране министарства надлежног за послове саобраћаја, и то за сопствена возила (возила у власништву), као и за возила која користи по основу лизинга, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које користи као моторно гориво у транспортне сврхе за превоз ствари крајњим купцима, уколико испуњава услове прописане Законом и Правилником.

**2. Да ли општинска управа има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе за грејање пословног простора?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00212/2016-04 од 16.6.2016. год.)

Одредбом члана 9 ст. 3. и 4. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 и 103/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана, али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б овог закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе. Купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, остварује право на рефакцију плаћене акцизе у износу који представља разлику износа утврђеног у ставу 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана и износа акцизе из става 5. овог члана.

Према члану 39а став 1. Закона, купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под

условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сагласно ставу 4. наведене одредбе Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Сл. гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), ближе су уређени услови, начин и поступак за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе.

Према члану 2. став 3. Правилника, прописано је, између осталог, да право на рефакцију плаћене акцизе може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од:

1) увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а под условом да поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун;

2) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун;

3) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник.

Према томе, у складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, општинска управа, као купац – крајњи корисник деривата нафте које користи за загревање пословног простора, кроз купопродајну цену деривата нафте сноси трошак пуног износа акцизе

на деривате нафте које користи за грејање пословног простора, при чему може да оствари рефракцију плаћене акцизе уколико испуњава услове прописане Законом и Правилником.

### **3. Остваривање права на рефракцију плаћене акцизе на утрошено гориво за рад машина у индустријске сврхе и за утрошено гориво за рад агрегата који обезбеђује електричну енергију**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00430/2016-04 од 10.6.2016. год.)

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 и 103/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефракцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. Правилника о ближим условима, начину

и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3, 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Рефакција плаћене акцизе из става 1. овог члана остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то:

1) за гасна уља и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) Закона, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, остварује лице које се у складу са прописима којима се уређује област енергетике бави производњом електричне и топлотне енергије;

2) за гасна уља, керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Одредбом члана 4. Правилника прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности из члана 9.

став 1. тач. 3) и 7) Закона, која се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије ако те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, под условом да:

1) обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором Д Класификације делатности;

2) поседује лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, односно да му је актом о оснивању или актом о поверавању обављања делатности поверена делатност производње топлотне енергије;

3) је на те деривате нафте, односно биотечности плаћен прописани износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, односно биотечности када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте, односно биотечности из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, односно биотечности у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте, односно биотечности који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте, односно биотечности у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте, односно биотечности;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте, односно биотечности користи или ће их користити за

производњу електричне и топлотне енергије у оквиру обављања делатности која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором Д Класификације делатности.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте користи за индустријске сврхе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности,

3) је на те деривате нафте плаћен прописани износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према члану 13. Правилника прописана је Листа гасних уља



из члана 9. став 1. тачка 3) Закона која се користе у индустријске сврхе за које се може остварити рефакција плаћене акцизе. Гасна уља која се користе у индустријске сврхе класификована су у складу са прописом којим се уређују технички и други захтеви за течна горива нафтног порекла. Према наведеној Листи гасних уља, а сагласно наведеном пропису, рефакција плаћене акцизе за индустријске сврхе може се остварити на гасна уља, осим на гасна уља, и то EVRO DIZEL (гасно уље које се користи, између осталог, за погон моторних возила) и Dizel gorivo GASNO ULJE 0,1 (гасно уље које се, између осталог, користи за погон радних машина).

Према томе, сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, привредни субјект који обавља делатност – грађевинарство – Сектор Ф, шифра делатности 43.13 (испитивање терена бушењем и сондирањем), нема право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који су утрошени као погонско гориво за рад наведених машина, с обзиром на то да су из Листе гасних уља изузета од остваривања права на рефакцију плаћене акцизе у индустријске сврхе Dizel goriva и то EVRO DIZEL – гасно уље које се користи, између осталог, за погон моторних возила и GASNA ULJA 0,1 – гасна уља која се, између осталог, користе за погон радних машина.

Такође, уколико предметни привредни субјект не обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором Д Класификације делатности и не поседује лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, односно да му је актом о оснивању или актом о поверавању обављања делатности поверена делатност производње топлотне енергије, нема право на рефакцију плаћене акцизе на енергетска горива која користи за рад агрегата који обезбеђују електричну енергију.

**4. Да ли привредно друштво има право на рефакцију плаћене акцизе на утрошени течни нафтни гас у индустријске сврхе, који се користи у производњи двопека, кекса, трајног пецива и колача, набављен од 18. децембра 2012. године?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00015/2016-04 од 10.6.2016. год.)*

Одредбом члана 396 став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 и 103/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту:

Правилник), право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Сагласно ставу 2. тачка 2) наведеног члана Правилника, рефракција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља, керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, а рефракцију остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је

исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према члану 11. став 1. Правилника, рефакција плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона врши се на основу писменог захтева који лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника подноси у два примерка Пореској управи, најраније 20 дана по истеку квартала у којем су набављени деривати нафте који се користе за индустријске сврхе.

У складу са претходно наведеним, у конкретном случају, привредно друштво које обавља делатност сврстану у сектор Ц – Прерађивачка делатност, а које се бави производњом двопека, кекса, трајног пецива и колача, за коју користи течни нафтни гас у оквиру сопствене производње у технолошком смислу печења, може да оствари право на рефакцију плаћене акцизе на течни нафтни гас који користи у индустријске сврхе, на начин и под условима који су прописани Законом и Правилником.

Министарство финансија напомиње да крајњи рок за подношење захтева није прописан Законом, па се крајњим роком сматра рок застарелости права на повраћај и рефакцију односно рефундацију пореза и споредних пореских давања који, према члану 114а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 115/15), износи пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на рефакцију и рефундацију почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај, рефакцију и рефундацију плаћене акцизе.

Према томе, предметно привредно друштво има право на рефакцију плаћене акцизе на течни нафтни гас набављен од

18. децембра 2012. године, тј. од дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 119/12), када је прописано право на рефакцију плаћене акцизе на течни нафтни гас који се користи у индустријске сврхе, с обзиром да, сагласно наведеном члану Закона о пореском поступку и пореској администрацији, није, у конкретном случају, наступила застарелост, уколико испуњава услове који су прописани Законом и Правилником.

### **5. Регистрација дуванске прерађевине од несагоревајућег дувана и акцизни третман тог производа**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-537/2016-04 од 6.6.2016. год.)*

Одредбом члана 2. тачка 3) подтачка (4) Закона о дувану („Сл. гласник РС“, бр. 101/05, 90/07, 95/10, 36/11, 93/12 и 108/13, у даљем тексту: Закон о дувану) прописано је да су остали дувански производи:

а) дуван намењен за продају у трговинама на мало, који се може користити без даље индустријске обраде и који је специјално припремљен за жвакање и шмркање, али не и пушење;

б) производи који се у целини или делимично састоје од супстанци које нису дуван, али који, у погледу других критеријума одговарају производима из подтачке (1) или подтачке (3) и који се, у смислу пореских и других закона, третирају као цигарете или дуван за пушење;

в) производи који се делимично састоје од супстанци које нису дуван, али који у погледу других критеријума одговарају производима из подтачке (2) и који се, у смислу пореских и других закона, третирају као цигаре и цигарилоси ако испуњавају један од следећих услова:

– имају омотач од природног дувана,

- имају омотач и повој од дуванске фолије,
- имају омотач од дуванске фолије;
- г) производи који се делимично састоје од супстанци које нису дуван, али у погледу критеријума одговарају производима из подтачке (4) под а).

Према члану 37. ст. 1. и 2. Закона о дувану, дувански производи могу се ставити у промет на тржиште Републике Србије ако су разврстани и уписани у Регистар о маркама дуванских производа, а разврставање и упис у регистар се врши на захтев произвођача, односно увозника дуванских производа.

Према члану 2. тачка 3) Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05. 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 и 103/15, у даљем тексту: Закон о акцизама), прописано је да се акцизом опорезују дуванске прерађевине, укључујући и дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају.

Чланом 10. став 1. Закона о акцизама прописано је да се на дуванске прерађевине (цигарете, цигаре, цигарилосе, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине) плаћа акциза утврђена одредбама чл. 40а, 40б, 40г и 40д овог закона, а на дуванске прерађевине које се при употреби греју, али не сагоревају (несагоревајући дуван), акциза се плаћа у складу са ставом 10. овог члана, осим на дуванске прерађевине које служе за тестирање контроле квалитета производа.

Сагласно наведеним законским одредбама, дувански производи могу се ставити у промет на тржиште Републике Србије ако су разврстани и уписани у Регистар о маркама дуванских производа који се води код Управе за дуван.

У конкретном случају, дуванске прерађевине које се при употреби греју, али не сагоревају (несагоревајући дуван), односно тзв. бездимни дуван, чије је основно својство, како се наводи у допису, да не сагорева када се употребљава на предвиђен начин,

па самим тим не ствара ни дим, и да стога спада у тзв. бездимне дуванске производе (енг. smokeless tobacco product), који су сагласно прописима ЕУ дефинисани као дувански производи који не сагоревају и у које се, између осталог, сврставају и дуван за жвакање, дуван за шмркање и дуван за оралну употребу и који су дефинисани као дуванске прерађевине које не спадају ни у једну од следећих категорија: цигарете, дуван за увијање, дуван за лулу, дуван за водену лулу, цигаре, цигарилоси, дуван за жвакање, дуван за шмркање или дуван за оралну употребу и које су пуштене на тржиште после 19. маја 2014. године, према мишљењу Министарства финансија, а узимајући у обзир његове карактеристике, разврстава се у остале дуванске производе из члана 2. тачка 3) подтачка (4) Закона о дувану, и то под г) као производи који се делимично састоје од супстанци које нису дуван, али у погледу других критеријума одговарају производима из подтачке (4) под а).

Према томе, наведени дувански производ (несагоревајући дуван) може се ставити у промет на тржиште Републике Србије ако је разврстан у категорију остали дувански производи, и то као производ који се делимично састоји од супстанци које нису дуван, али у погледу других критеријума одговара производима из подтачке (4) под а) Закона о дувану и који је као такав, на захтев произвођача, односно увозника, уписан у Регистар о маркама дуванских производа који се води код Управе за дуван. На овај дувански производ обрачунава се и плаћа акциза прописана Законом о акцизама.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### **1. Порески третман активности које нерезидентни обвезник – резидент Немачке спроводи на територији Републике**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-153/2016-04 од 20.6.2016. год.)*

Одредбом члана 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Нерезидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. Закона).

Сходно члану 4. став 1. Закона, поред осталог, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност.

Нерезидентни обвезник који обавља делатност преко сталне пословне јединице која не води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, дужан је да води у тој сталној пословној јединици евиденцију којом се обухватају сви подаци о приходима и расходима, као и други подаци од значаја за утврђивање добити коју та јединица остварује пословањем на територији Републике, и да подноси порески биланс и пореску пријаву (члан 5. став 2. Закона).

Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу



на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор, у члану 7. (Доходак од пословања) став 1. предвиђа да се доходак предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа из Немачке) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, у Немачкој) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице, доходак предузећа може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији), али само до износа који се приписује тој сталној пословној јединици.

С тим у вези, Уговор у члану 5. (Стална пословна јединица) став 1. предвиђа да израз „стална пословна јединица“, за потребе овог уговора, означава место пословања преко кога се пословање предузећа потпуно или делимично обавља.

У конкретном случају, резидентни обвезник врши нерезидентном обвезнику (из Немачке) услугу прераде материјала (активно оплемењивање), а готове производе (добијене на наведени начин) враћа у иностранство, одакле их нерезидентни обвезник продаје. Како се наводи у поднетом допису, нерезидентни обвезник, као власник готових производа, намерава да део готових производа задржи у складишту на територији Републике ради њихове продаје резидентним купцима.

Сагласно наведеном, у случају када нерезидентни обвезник своје готове производе (настале у поступку активног оплемењивања) самостално продаје (директно из складишта) купцима на тржишту Републике, при чему је (како произилази из садржине поднетог дописа), а у циљу обављања наведене продаје, нерезидентни обвезник пред надлежним пореским органом покренуо поступак за доделу пореског идентификационог броја и пореског пуномоћника,

Министарство финансија сматра да активности нерезидентног обвезника, у конкретном случају, подразумевају постојање сталне пословне јединице па територији Републике. С тим у вези, нерезидентни обвезник је дужан да за добит остварену обављањем делатности преко сталне пословне јединице на територији Републике, поднесе пореску пријаву и порески биланс, у складу са Законом.

## **2. Утврђивање стварног власника прихода у складу са чланом 40а Закона о порезу на добит правних лица, као и примена бенефициране стопе пореза по одбитку, предвиђене у уговору о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Ирском, на ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер која се исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Ирске**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-3/2016-04 од 30.5.2016. год.)*

Како се (пored осталог) наводи, резидентно правно лице из Републике Ирске, лиценцу за софтвер, претходно, купује од „Microsoft“-а, на основу чега се може закључити да резидентно правно лице из Републике Ирске није власник софтвера, али јесте давалац лиценце резидентном правном лицу које, у конкретном случају, врши плаћање (власник лиценце је „Microsoft“, који права на софтверу преноси на резидентно правно лице из Републике Ирске које, даље, подлиценцира своје купце, укључујући и резидентно правно лице из Републике Србије).

Имајући у виду наведено, Министарство финансија обавештава о следећем:

Уопштено говорећи, за потребе примене погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном

случају, опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку ауторских накнада по основу лиценце за софтвер) стварним власником ауторских накнада сматра се оно правно лице за кога се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја – нпр. копије уговора о лиценци и др.) недвосмислено или, са великим степеном вероватноће, може закључити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидент самостално и без икаквих ограничења истим може (самостално) да располаже (да нема обавезу да приход даље проследи неком другом лицу).

У свему осталом остајемо код навода из Мишљења Министарства финансија број 430-01-240/2012-24 од 12.7.2012. године који су (делом) цитирани у предметном захтеву.

**3. Примена одредаба члана 40. став 1. тачка 5) и члана 40а Закона о порезу на добит правних лица уколико правно лице – резидент Републике Пољске остварује приход од правног лица – резидента Републике Србије, по основу накнада од услуга које су предмет опорезивања порезом по одбитку**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 337-00-232/2016-04 од 27.5.2016. год.)*

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Министарство финансија напомиње да се одредба члана 40. став 1. тачка 5) Закона примењује од 1. марта 2016. године, сходно

чл. 18. и 27. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 112/15).

У складу са одредбама члана 40а став 1. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 40а став 2. Закона).

Сагласно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА), статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Према члану 3. Правилника о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Сл. гласник РС“, бр. 80/10), статус резидента друге државе са којом је закључен уговор, нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода, потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на Обрасцу ПОР-2 прописаном овим правилником.

Сходно наведеним законским одредбама, уколико правно лице – резидент Републике Пољске остварује приход од правног лица – резидента Републике Србије, по основу накнада од услуга које су предмет опорезивања порезом по одбитку, сходно решењима садржаним у уговору о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Пољском (у даљем тексту: Уговор), за примаоца накнада имају карактер „Добити од пословања“, која се, сходно члану 7. став 1. Уговора, у држави извора (у конкретном случају, у Републици Србији) опорезује само ако је остварена преко сталне пословне јединице коју нерезидентни прималац накнада од услуга има у Републици Србији.

Сагласно Закону, порез по одбитку на накнаде од услуга које су пружене односно коришћене у Републици се не обрачунава и не плаћа под условима да нерезидент (у конкретном случају, правно лице из Републике Пољске) докаже статус резидента државе са којом Република Србија има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Републике Пољске) и да је нерезидент стварни власник прихода (члан 40а став 1. Закона).

Статус резидента друге државе са којом је закључен уговор, нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода потврдом о резидентности на Обрасцу ПОР-2 који оверава надлежни орган државе чији је резидент инострано правно лице или овереним (од званичног судског тумача) преводом потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Пољске) са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

У вези доказа које нерезидентно правно лице (резидент Републике Пољске) треба да достави исплатиоцу прихода (резиденту Републике Србије) ради потврђивања да је стварни власник прихода, Министарство финансија сматра да се као доказ (о стварном власништву прихода) може поднети било који веродостојан документ на основу кога се (као оборива претпоставка) недвосмислено (или,

са великим степеном вероватноће) може утврдити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидент самостално и без икаквих ограничења (нпр. у погледу обавезе прослеђивања прихода неком другом лицу) може истим да располаже (нпр. копија уговора, рачуна, извод из овлашћеног регистрационог органа, извештај о извршеним услугама и др.).

---

## ФИСКАЛНЕ КАСЕ

**1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када послодавац, на терет својих средстава, обезбеђује припремљене оброке запосленима, без накнаде, у виду тзв. „додатне исхране“ (храну и пиће за потребе запослених) од другог лица (испоручиоца)?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00520/2016-04 од 10.6.2016. год.)*

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Према томе, у случају када, како се наводи у допису, послодавац на терет својих средстава обезбеђује припремљене оброке запосленима, без накнаде, и то у виду тзв. „додатне исхране“ (храну и пиће за потребе запослених), од другог лица (испоручиоца), мишљење Министарства финансија је да у конкретном случају не постоји обавеза евидентирања преко фискалне касе.

---

## ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

### РАЧУНОВОДСТВО

**1. Да ли су акционарска друштва која су регистрована на територији Републике Србије дужна да вредност некретнина, постројења, опреме и инвестиционих некретнина (приликом састављања годишњих финансијских извештаја за 2015. годину), искажу у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и Међународним рачуноводственим стандардом (МСРС 40): Инвестиционе некретнине?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-512/2016-16 од 28.6.2016. год.)*

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 20. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.



Овим путем Министарство финансија указује да приликом вредновања некретнина, постројења и опреме, правна лица која примењују МСФИ, обавезно примењују МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*.

У складу са параграфом 29. МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*, прописано је да се ентитет опредељује или за модел набавне вредности из параграфа 30. (након почетног признавања као средства, некретнине, постројења и опрема вреднују се по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и укупне евентуалне акумулиране губитке због умањења вредности) или за модел ревалоризације из параграфа 31. (након почетног признавања као средства, некретнине, постројења и опрема чија се фер вредност може поуздано одмерити, вреднују се по ревалоризованом износу, који представља њихову фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и акумулиране губитке због умањења вредности). Имајући у виду наведено, правно лице бира своју рачуноводствену политику и примењује ту политику на целу групу некретнина, постројења и опреме.

Што се тиче инвестиционих некретнина, Министарство финансија указује да је у складу са параграфом 20. МРС 40: *Инвестиционе некретнине*, прописано да се инвестициона некретнина у почетку одмерава по набавној вредности/цени коштања, и да се трошкови трансакције укључују у почетно одмеравање.

Уз изузетке наведене у параграфима 32А и 34. овог стандарда, Министарство финансија напомиње да, слично као код некретнина, постројења и опреме, и код инвестиционих некретнина правно лице бира метод фер вредности (параграфи 33–55.) или метод набавне вредности (параграф 56.) као своју рачуноводствену политику и ту политику примењује на све своје инвестиционе некретнине.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр.

9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУНУ 2016. ГОДИНЕ

#### УРЕДБЕ

Уредба о изменама Уредбе о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2016. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 3. јуна 2016. год.
---	--

#### ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о начину и поступку вршења надзора над спровођењем Закона о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама између привредних субјеката	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 54 од 10. јуна 2016. год.
Правилник о измени и допуни Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 59 од 28. јуна 2016. год.

#### ОДЛУКЕ

Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништава Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарског износа такси у девизе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 3. јуна 2016. год.
--	--

Одлука о измени Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 60 од 30. јуна 2016. год.
---	---

## ОСТАЛО

Усклађени динарски износи из Тарифе републичких административних такси	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 3. јуна 2016. год.
--	--

## ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/613 of 19 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/613 од 19. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 53 од 7. јуна 2016. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/614 of 19 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/614 од 19. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 53 од 7. јуна 2016. год.

<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/615 of 19 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature          УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/615 од 19. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 7. јуна 2016. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/663 of 26 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature          УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/663 од 26. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 7. јуна 2016. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/664 of 26 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature          УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/664 од 26. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 7. јуна 2016. год.</p>

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/665 of 26 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/665 од 26. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 53 од 7. јуна 2016. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/666 of 26 April 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/666 од 26. априла 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 53 од 7. јуна 2016. год.

CIP – Каталогизација у публикацији  
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна  
мишљења за примену финансијских прописа,  
главни уредник Горана Грозданић. – Год. 32,бр.  
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство  
финансија Републике Србије,  
1992–. – 20 цм

Месечно. –  
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена  
објашњења и стручна мишљења за примену  
финансијских прописа  
COBISS. SR-ID 43429132