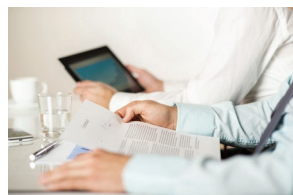




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 2
фебруар 2017.
година LVII
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 2
фебруар 2017.
година LVII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

Оснивач и издавач
Министарство финансија Републике Србија
Београд, Кнеза Милоша 20
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

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 bilten@mfin.gov.rs

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2017 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају кад физичко лице уложи право својине на непокретности у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, по ком основу то физичко лице стекне удео или акције у том привредном друштву или повећа вредност свог удела у том привредном друштву? 13

б) Да ли је предмет опорезивања порезом на капитални добитак приход који оствари обвезник – физичко лице, као једини члан друштва са ограниченом одговорношћу, ако у циљу повећања основног капитала друштва унесе непокретност (као неновчани улог)? 13

в) Када правно лице изврши продају непокретности, стечене путем повећања оснивачког улога, другом правном или физичком лицу, при чему оствари капитални добитак, да ли се тако остварен капитални добитак укључује у опорезиву добит обвезника приликом израде пореског биланса? 13

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета и увоза комплетне крмне смеше за исхрану стоке..... 19

2. Да ли обвезник ПДВ – физичко лице, које је регистровано као предузетник, који набавља добра и услуге ради изградње грађевинског објекта на земљишту које је у власништву тог физичког лица, а у циљу продаје економски дељивих целина – станова у оквиру предметног објекта, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара и услуга за потребе изградње тог објекта?..... 20

-
3. Да ли се прометом из области грађевинарства у смислу Закона о ПДВ сматра испорука са уградњом шамотне опеке у оквиру радова на облагању крематоријумских пећи односно промет добара односно услуга у оквиру електро односно машинских радова који се односе на поправку односно одржавања крематоријумских пећи? 25
4. Ко је порески дужник за промет који се односи на реконструкцију цевне инсталације за испирање филтерских поља у погону за прераду воде за пиће, а који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ? 28
5. Право на рефундацију ПДВ за храну и опрему за бебе 31
6. Да ли лице које је наслеђем стекло стан односно кућу у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји стана има право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана? 33
7. Ко је порески дужник за промет који се односи на постављање инсталација (од материјала испоручиоца) за све врсте система за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација и испоруку опреме за те системе са уградњом, а који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ?..... 36
8. а) Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – хипотекованој непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека и првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – добру над којим се спроводи извршење у извршном поступку, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ..... 41
-

-
- б) Услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту..... 41
9. Када пољопривредник изврши промет пољопривредних производа обвезнику ПДВ, а обвезник ПДВ по том основу плати пољопривреднику део вредности примљених добара и ПДВ надокнаду која се односи на тај део вредности пољопривредних добара, да ли обвезник ПДВ има право да одбије плаћени износ ПДВ надокнаде као претходни порез? 47
10. Порески третман промета односно увоза добра трговачког назива „ASSCOAT Guide Wires“ 50
11. У случају када су више правних и физичких лица власници идеалних делова пословне зграде, а рачуни за електричну енергију гласе на једно правно лице – обвезника ПДВ, при чему сви власници идеалних делова пословне зграде носе трошак за електричну енергију, да ли се на новчани износ који правно лице – обвезник ПДВ (на које гласе рачуни) потражује по овом основу од осталих власника идеалних делова пословне зграде, обрачунава ПДВ, као и ко има право на одбитак претходног пореза у овом случају? 51
12. Када обвезник ПДВ – продавац, пре извршеног промета грађевинског материјала, прими од обвезника ПДВ – купца аванс за тај промет, да ли продавац има обавезу да по том основу обрачуна ПДВ? 54
13. Порески третман промета добара и услуга у оквиру спровођења Програма Еразмус+ 56
-

14. Да ли је обвезник ПДВ – дистрибутер дужан да обрачуна и плати ПДВ на уништавање сличица и лимених кутија са картама за игру Лиге шампиона 2015–2016, из разлога што је уговором са издавачем предвиђено да се после одређеног времена не могу продавати? 58

15. Да ли се израда бушотина за уградњу геотермалних сонди, израда хидрогеолошких бушотина, као и израда истражно експлоатационих бунара, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства? 59

16. а) Порески третман промета услуге прераде добара (прерада топловаљане траке и топловаљаног лима одређеног стандарда) који обвезник ПДВ врши страном правном лицу, а која је страном лице набавило од другог обвезника ПДВ у Републици Србији и која се после прераде превозе или отпремају у иностранство 62

б) Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када обвезник ПДВ изврши промет добара страном правном лицу, при чему предметна добра не отпрема у иностранство, већ их испоручује у Републици Србији? 62

17. а) Порески третман промета неизграђеног грађевинског објекта чија је изградња започета закључно са 31. децембром 2004. године и није настављена од 1. јануара 2005. године између обвезника ПДВ – продавца (у стечају) и обвезника ПДВ – купца 65

б) Порески третман промета уз накнаду теретних камиона и грађевинских машина, набављених пре 2000. године, који врши обвезник ПДВ 66

в) Да ли обвезник ПДВ којем су продата добра – теретни камиони и грађевинске машине, има право да ПДВ обрачунат за промет тих добара претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез?..... 66

18. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру реализације Споразума између Владе Републике Србије и Владе Руске Федерације о одобрењу државног извозног кредита Влади Републике Србије..... 70

19. Порески третман промета услуга у оквиру поступка заштите права интелектуалне својине коју обвезник ПДВ – правно лице или адвокат пружа примаоцу услуга 73

20. Да ли обвезник ПДВ који набавља добра, односно услуге за потребе изградње објекта – фабрике има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез?..... 76

21. Да ли обвезник ПДВ који другом обвезнику ПДВ уплати авансна средства на име првог преноса права располагања на економски дељивим целинама – стану и гаражи у објекту у изградњи, а за који (први пренос) постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, има право да ПДВ обрачунат и исказан у авансном рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, одбије као претходни порез?..... 80

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман расхода по основу донација датих нерезидентном правном лицу односно исплаћених накнада нерезидентном правном лицу по основу уговора о спонзорству 83

-
2. Да ли се признаје у пореском билансу извршног повериоца расход који евидентира у својим пословним књигама по основу трошкова извршног поступка покренутог ради намирења свог потраживања, а које је платио јавном извршитељу, односно расход извршног дужника на име трошкова извршног поступка које је (на основу одлуке јавног извршитеља) измирио извршном повериоцу?..... 85
 3. Да ли је нерезидентно правно лице обвезник пореза на добит у случају када на територији Републике Србије оснује представништво? 87
 4. У коју групу треба разврстати стално средство – комби теретно возило ради утврђивања стопе амортизације? 89
 5. Признавања расхода по основу исправке вредности потраживања од лица коме се истовремено дугује 90

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли држављанин Републике Србије (са пребивалиштем и боравиштем на територији Републике Србије), који од држављанина и резидента Краљевине Шпаније прими новац са његовог рачуна у банци у Краљевини Шпанији на свој рачун у банци у Републици Србији, плаћа порез на поклон на то примање новца? 93
 2. Да ли су физичка лица – носиоци или чланови пољопривредних газдинстава, као обвезници пореза на имовину дужни да поднесу пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину за сушаре за сушење шљиве и за хладњаче у којима се врши потхлада и расхлада шљиве, те да ли се ти објекти сматрају објектима за примарну пољопривредну производњу за које се може остварити право на пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину?..... 95
-

-
3. Да ли се плаћа порез на поклон кад физичко лице непокретну имовину на којој има право својине поклони свом унуку? ... 100
4. Да ли је правно лице обвезник пореза на имовину за зграду коју је купило као објекат у изградњи и наставило са његовом изградњом (објекат нема струју, воду, прозоре и врата), при чему инвестицију – трошкове његове набавке и даље изградње евидентира у својим пословним књигама иако нису испуњени услови из члана 10. Закона о порезима на имовину? 101
5. Порески третман наслеђа иза оца као оставиоца којег се ћерка оставиоца одрекла у корист своје мајке, а супруге оставиоца 103
6. Порески третман преноса права својине на неизграђеном земљишту привредном друштву који врши јединица локалне самоуправе по основу закљученог уговора, уз обавезу тог привредног друштва да на име стицања тог права испуни уговором побројане обавезе..... 106
7. По којој стопи се плаћа порез на пренос апсолутних права за пренос права својине на стану по основу уговора о купопродаји који је закључен 2006. године, за који је пореска пријава поднета 2016. године? 108
8. Да ли избегло лице – обвезник пореза на имовину, које нема пријављено пребивалиште у згради односно стану у којем станује, има право на порески кредит? 110

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Да ли постоји обавеза документовања трошкова по основу накнаде исхране и градског превоза у месту боравка који се запосленом, упућеном на службено путовање, надокнађују у виду дневнице чија висина не прелази прописани неопорезиви износ? 113
-

2. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на приходе које физичка лица (који нису у радном односу код исплатиоца) остваре по основу ваучера за наградна путовања у земљи и иностранству? 116

3. Да ли представништво страног правног лица има право коришћења олакшице по основу запошљавања нових лица? 117

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Захтев за повраћај плаћеног пореза на употребу моторних возила 119

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији примењују на закључене уговоре о закупу пословног простора? 121

2. Поступање надлежног другостепеног пореског органа у поступку по жалби пореског обвезника 123

ЦАРИНЕ

1. Да ли се уз обезбеђен доказ о пореклу EUR.1 може применити ослобођење од царине у случају закупа авиона који су у царинском поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина у складу са чланом 170. став 1. Царинског закона? 127

2. Утврђивање царинског дуга приликом стављања у слободан промет робе претходно стављене у поступак царинског складиштења..... 128

3. Захтев за појашњење услова за вршење транзита деривата нафте на Терминалу привредног друштва које послује у режиму Слободне зоне Смедерево и проблем разлике у количини формално увезене робе – нафтних деривата (према товарном листу) и стварно примљених количина 129

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли у случају када резидентно правно лице, по основу куповине секундарних сировина од нерезидентног правног лица – резидента Републике Мађарске (продавца секундарних сировина), врши исплату прихода другом нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Мађарске (купцу потраживања), на основу обавештења продавца секундарних сировина о продаји потраживања купцу потраживања, то резидентно лице треба да поднесе потврду о резидентности продавца секундарних сировина или купца конкретног потраживања? 131

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво – грађевинско предузеће које је, као извођач радова, закључило уговор са инвеститором о изградњи пословно стамбеног објекта може да врши (дугорочна) резервисања ради отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у тачно дефинисаном року – гарантном року? 135

РЕВИЗИЈА

1. Да ли лиценцирани овлашћени ревизор коме је изречена мера условног одузимања лиценце за обављање ревизије у складу са одредбама Закона о ревизији, може и након изрицања ове мере потписивати ревизорске извештаје? 139

Ј А В Н А С В О Ј И Н А

1. Да ли проценитељи, чија су овлашћења утврђена Законом о проценитељима вредности непокретности, представљају надлежни орган за процену тржишне вредности непокретности у смислу члана 29. став 1. Закона о јавној својини? 141

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у фебруару 2017. године 142

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају кад физичко лице уложи право својине на непокретности у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, по ком основу то физичко лице стекне удео или акције у том привредном друштву или повећа вредност свог удела у том привредном друштву?

б) Да ли је предмет опорезивања порезом на капитални добитак приход који оствари обвезник – физичко лице, као једини члан друштва са ограниченом одговорношћу, ако у циљу повећања основног капитала друштва унесе непокретност (као неновчани улог)?

в) Када правно лице изврши продају непокретности, стечене путем повећања оснивачког улога, другом правном или физичком лицу, при чему оствари капитални добитак, да ли се тако остварен капитални добитак укључује у опорезиву добит обвезника приликом израде пореског биланса?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-499/2016-04 од 20.2.2017. год.)

а) Са становишта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос

апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 3) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се код улагања апсолутних права у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Према одредбама члан 45. ст. 1. и 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 и 5/15) улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима. Неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако овим законом за поједине форме друштава није другачије одређено.

По основу преузете обавезе, лица која су оснивачким актом или на други начин преузела обавезу да уплате, односно унесу у друштво одређени улог, стичу удео у друштву, односно акције друштва. Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. тог закона).

Сходно одредбама члана 146. став 1. тачка 1) Закона о привредним друштвима, основни капитал повећава се новим улозима постојећих чланова или члана који приступа друштву.

Према томе, кад физичко лице уложи право својине на непокретности у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, по ком основу то физичко лице стекне удео или акције у том привредном друштву или повећа вредност свог удела у том привредном друштву, порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

б) Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

Према одредби 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, 50/31, 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), 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 се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. ЗПДГ).

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) ЗПДГ прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра 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.

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 (члан 72а став 2. ЗПДГ).

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 номиналне вредности права, односно улога, може се остварити у односу на део права, односно удела који одговара износу, односно улогу који је уплаћен

најмање десет година пре продаје права, односно удела (члан 72а став 3. ЗПДГ).

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу ЗПДГ, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна цена узима без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. ЗПДГ).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу ЗПДГ, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. ЗПДГ). Код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње, основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину (члан 74. став 2. ЗПДГ).

Набавна цена увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. став 8. ЗПДГ).

Имајући у виду наведено, као и цитиране одредбе чл. 45, 47. и 146. Закона о привредним друштвима, када обвезник – физичко лице као једини члан друштва са ограниченом одговорношћу, у циљу повећања основног капитала друштва унесе непокретност (као неновчани улог) чиме, сразмерно вредности унетог улога, повећава и вредност свог удела у укупном капиталу привредног друштва, сматрамо да је на тај начин извршен пренос непокретности уз накнаду у смислу члана 72. став 1. тачка 3) ЗПДГ. С тим у вези, уколико постоји позитивна разлика између вредности по којој је предметна непокретност унета у привредно друштво (а која је утврђена у складу са прописима који уређују привредна друштва) и њене набавне вредности (цена по којој је обвезник стекао

стварно право на непокретности коригована годишњим индексом потрошачких цена у складу са Законом), сматрамо да приход који по том основу оствари физичко лице је предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредбама чл. 72. до 77. ЗПДГ.

У вези са питањем када обвезник изврши продају удела које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година, приход који оствари по том основу као позитивну разлику између продајне и набавне цене удела, предмет је пореског изузимања сагласно члану 72а став 1. тачка 5) и ст. 2. и 3. ЗПДГ.

в) Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Према одредби члана 27. став 1. тачка 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: ЗПДПЛ) капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући непокретности у изградњи.

У смислу одредбе члана 27. став 3. ЗПДПЛ, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине и њене набавне цене.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. став 1. ЗПДПЛ).

У складу са чланом 29. став 6. ЗПДПЛ, за непокретност стечену путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога, набавна цена јесте тржишна цена непокретности на дан уноса улога.

Имајући у виду наведено, када правно лице изврши продају непокретности, стечене путем повећања оснивачког улога, другом правном или физичком лицу, при чему оствари капитални добитак као (позитивну) разлику између продајне вредности и вредности по којој је предметна непокретност унета у привредно друштво, тако остварен капитални добитак се укључује у опорезиву добит обвезника приликом израде пореског биланса. Изузетно, капитални добитак (губитак) не остварује се продајом непокретности која је стечена и у складу са прописима о рачуноводству и МРС (у моменту стицања) директно класификована као стално средство које се држи ради продаје, при чему предметна непокретност никада није коришћена као основно средство за обављање делатности.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета и увоза комплетне крмне смеше за исхрану стоке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01091/2016-04 од 27.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), промет комплетне крмне смеше за исхрану стоке, којом се сматрају потпуне смеше које служе за подмирење потреба стоке у хранљивим материјама, у складу са прописима којима се уређује квалитет и други захтеви за храну за животиње, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. С тим у вези, када се конкретна добра сматрају комплетном крмном смешом за исхрану стоке у складу са прописима којима се уређује квалитет и други захтеви за храну за животиње, при чему мишљења о примени тих прописа даје Министарство пољопривреде и заштите животне средине, у том случају промет тих добара опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. Напомињемо, у мишљењу Министарство пољопривреде и заштите животне средине број: 011-00-1746/2016-09 од 17. новембра 2016. године, датог на основу захтева привредног субјекта А којим је постављено питање да ли се производ назван „Фармер – обogaћена прекрупа“ сматра потпуном крмном смешом, у складу са прописима којима се уређује квалитет и други захтеви за храну животиње, између осталог, наведено је: „да се може закључити да овај производ са минимум 12% протеина спада у потпуне смеше“.

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

Одредбом става 2. тачка б) истог члана Закона прописано је, између осталог, да се промет и увоз комплетне крмне смеше за исхрану стоке опорезује по посебној стопи ПДВ од 10%.

Према одредби члана 5а став 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, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16), комплетном крмном смешом за исхрану стоке, у смислу члана 23. став 2. тачка б) Закона, сматрају се потпуне смеше које служе за подмирење потреба животиња у хранљивим материјама, у складу са прописима којима се утврђује квалитет и други захтеви за храну за животиње.

2. Да ли обвезник ПДВ – физичко лице, које је регистровано као предузетник, који набавља добра и услуге ради изградње грађевинског објекта на земљишту које је у власништву тог физичког лица, а у циљу продаје економски дељивих целина – станова у оквиру предметног објекта, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара и услуга за потребе изградње тог објекта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-289/2016-04 од 27.2.2017. год.)

Пре свега, а у циљу адекватног разумевања обављања привредне делатности у статусу предузетника, 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 закључивање 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.“

Узимајући у обзир наведено, у случају када обвезник ПДВ – физичко лице које је регистровано као предузетник у складу са законом набавља добра и услуге ради изградње грађевинског објекта на земљишту које је у власништву тог физичког лица, а у циљу продаје економски дељивих целина – станова у оквиру предметног објекта, обвезник ПДВ – предузетник има право да ПДВ обрачунат за промет претходног учесника у промету добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних 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, 83/15

и 108/16, у даљем тексту: Закон). На први пренос права располагања на становима у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Према томе, мишљења смо да са аспекта Закона, у наведеном случају, не постоје сметње да обвезник ПДВ – предузетник оствари право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара и услуга за потребе изградње грађевинског објекта, док је по основу продаје станова у оквиру предметног објекта дужан да обрачуна и плати ПДВ.

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 да располаже као власник, ако овим законом није другачије одређено.

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

Сагласно одредби члана 23. став 2. тачка 14) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима.

У складу са одредбама 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.).

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 одредби 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, 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.

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Напомињемо, одредбама члана 28. став 5. 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), које су се примењивале закључно са 31. децембром 2016. године, прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тачка 5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

3. Да ли се прометом из области грађевинарства у смислу Закона о ПДВ сматра испорука са уградњом шамотне опеке у оквиру радова на облагању крематоријумских пећи односно

промет добара односно услуга у оквиру електро односно машинских радова који се односе на поправку односно одржавања крематоријумских пећи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00127/2017-04 од 27.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, 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, прометом добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра се испорука са уградњом шамотне опеке у оквиру радова на облагању крематоријумских пећи, укључујући и уклањање постојеће опеке као споредан промет, као активност из групе 43.99 – Остали непоменути специфични грађевински радови, а која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника.

Међутим, прометом добара, односно услуга из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, не сматра се промет добара, односно услуга у оквиру електро, односно машинских радова који се односе на поправку, односно одржавања крематоријумских пећи.

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 б) Закона).

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).

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.

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 б) 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 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.

4. Ко је порески дужник за промет који се односи на реконструкцију цевне инсталације за испирање филтерских

поља у погону за прераду воде за пиће, а који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-187/2016-04 од 23.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, 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 изврши промет добара из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на реконструкцију цевне инсталације за испирање филтерских поља у погону за прераду воде за пиће, порески дужник за тај промет јесте прималац добара, с обзиром на то да је реч о активностима из групе 43.22 – Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 12) Правилника.

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).

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 б) 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 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, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

5. Право на рефундацију ПДВ за храну и опрему за бебе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00059/2017-04 од 20.2.2017. год.)

У складу са одредбама члана 56б 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, 83/15 и 108/16), родитељ, односно старатељ бебе који је пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, а који купује храну и опрему за бебе, има право на рефундацију ПДВ за куповину хране и опреме за бебе на основу поднетог захтева, ако у моменту подношења захтева за рефундацију ПДВ испуњава све услове који су прописани за остваривање овог права (да је родитељ, односно старатељ бебе, да је пунолетан, да је држављанин Републике Србије, да има пребивалиште на територији Републике Србије, као и да су испуњени услови у погледу висине прихода и вредности имовине родитеља, односно старатеља бебе). С тим у вези, испуњеност услова за остваривање овог права цени се у односу на родитеља, односно старатеља бебе који је поднео захтев за рефундацију ПДВ.

Одредбом члана 9. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) прописано је брисање члана 56б 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), с тим да ће одредба члана 9. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност почети да се примењује од дана почетка примене закона о финансијској подршци породици са децом којим се уређује једнократна исплата новчаних средстава на име куповине опреме за бебе, што значи да ће институт рефундације ПДВ за куповину хране и опреме за бебе фактички постојати у пореском систему Републике Србије до дана почетка примене закона о финансијској подршци породици са децом којим се уређује једнократна исплата новчаних средстава на име куповине опреме за бебе. Поред тога, указујемо да је одредбом члана 12. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) прописано да се право на рефундацију ПДВ за храну и опрему за бебе које су набављене до дана почетка примене закона којим се уређује финансијска подршка породици са децом, а којим се прописује једнократна исплата

новчаних средстава на име куповине опреме за бебе, остварује у складу са чланом 56б 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).

6. Да ли лице које је наслеђем стекло стан односно кућу у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји стана има право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-29/2017-04 од 20.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), физичко лице – пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, под условом 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 Србије и да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца, ако је реч о куповини стана под непрофитним условима у смислу Закона. Међутим, уколико неки од прописаних услова није испуњен, физичко лице које купује стан нема право на рефундацију ПДВ по том основу (нпр. физичко лице које је наслеђем

стекло стан, односно кућу у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји стана и др.).

Одредбом члана 56а став 1. Закона 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, 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 обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона).

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m² 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 40 m², односно до 15 m² (члан 56а став 4. Закона).

Одредбом става 5. истог члана Закона 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).

Према одредби члана 56а став 7. Закона, 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, 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) може се остварити само на основу уговора о купопродаји стана овереног после ступања на снагу овог закона, тј. од 8. јула 2007. године.

7. Ко је порески дужник за промет који се односи на постављање инсталација (од материјала испоручиоца) за све врсте система за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација и испоруку опреме за те системе са уградњом, а који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-11/2016-04 од 20.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, 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, добрима из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра се:

– постављање инсталација (од материјала испоручиоца) за све врсте система за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација – видео надзор, видео интерфон, контрола приступа, паркинг рампе, систем мрежне телекомуникационе инфраструктуре и др. и испорука опреме (нпр. камере и др.) за те системе са уградњом, као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника;

– испорука опреме за наведене системе са уградњом, као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника.

Према томе, како за промет добара из области грађевинарства који, у конкретном случају, обвезник ПДВ (подизвођач) врши другом обвезнику ПДВ (извођачу), обвезник ПДВ – испоручилац добара није порески дужник (што значи да у рачуну за предметни промет не исказује ПДВ), рачун за тај промет, између осталог, треба да садржи напомену о одредби Закона на основу које ПДВ није обрачунат, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) Закона“.

• Поред тога, 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 и 142/14).

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 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).

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.

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, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

Одредба члана 10. став 2. тачка 3) Закона, 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).

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 аванских плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 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.

Одредбом члана 6. 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) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

1) из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате;

2) из члана 42. став 4. тачка 9) Закона – ако за тај промет примењује систем наплате.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је, у складу са одредбом члана 10. став 2. Закона, порески дужник прималац добара и услуга, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ исказује укупан износ накнаде за извршен промет добара и услуга.

8. а) Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – хипотекованој непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека и првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – добру над којим се спроводи извршење у извршном поступку, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ

б) Услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ којем је извршен први

пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00458/2017-04 од 20.2.2017. год.)

а) 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, 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) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

Порески дужник за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту је обвезник ПДВ који тај промет врши, осим када је реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – хипотекованој непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека и првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – добру над којим се спроводи извршење у извршном поступку, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, за који је порески дужник обвезник ПДВ који стиче новоизграђени грађевински објекат.

Одредбом 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.

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

Одредбама члана 10. став 2. тачка 5) подтач. (1) и (3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета хипотековане непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека, односно добара и услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

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.

б) Обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту има право да ПДВ обрачунат за тај промет одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних Законом, Наиме, у зависности од тога да ли је за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац добра или обвезник ПДВ – прималац добра, разликују се услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ којем је извршен предметни промет. С тим у вези, ако је за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту порески дужник:

1) обвезник ПДВ – испоручилац добра, обвезник ПДВ – прималац добра може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добро које набавља користи или ће га користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 рачун (којим се сматра и други документ који служи као рачун) претходног ученика у промету који је издат у складу са Законом;

2) обвезник ПДВ – прималац добра, обвезник ПДВ – прималац добра може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добро које набавља користи или ће га користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 је обрачунао ПДВ у складу

са Законом, при чему напомињемо да се наведено законско решење примењује од 1. јануара 2017. године.

Према томе, ако ће обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту користити предметно добро за промет услуга давања у закуп за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ (нпр. ако је реч о изнајмљивању пословног простора) или промет (даљу продају) за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ (у случају када се примењује члан 10. став 2. тачка 2) Закона, што мора бити извесно на дан настанка пореске обавезе за први пренос права располагања), обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза, уз испуњење осталих прописаних услова. С тим у вези указујемо, члан 10. став 2. тачка 2) Закона односи се на одређивање пореског дужника код преноса права располагања на грађевинском објекту (који није први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту), 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 објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности.

Међутим, ако ће обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту користити предметно добро за промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, примера ради за услугу давања у закуп стана за стамбене потребе у складу са чланом 25. став 2. тачка 4) Закона или за промет – даљу продају (у случају када се промет опорезује порезом на пренос апсолутних права) у складу са чланом 25. став 2. тачка 3) Закона, обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза.

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 одредби 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, 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.

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Напомињемо, одредбама члана 28. став 5. 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), које су се примењивале закључно са 31. децембром 2016. године, прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тачка 5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

9. Када пољопривредник изврши промет пољопривредних производа обвезнику ПДВ, а обвезник ПДВ по том основу

плати пољопривреднику део вредности примљених добара и ПДВ надокнаду која се односи на тај део вредности пољопривредних добара, да ли обвезник ПДВ има право да одбије плаћени износ ПДВ надокнаде као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00468/2015-04 од 20.2.2017. год.)

Када физичко лице које није обвезник ПДВ, а које 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, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) сматра пољопривредником (власник, купац и други корисник пољопривредног и шумског земљишта, односно носилац или члан пољопривредног газдинства уписан у регистар пољопривредних газдинстава), изврши промет пољопривредних производа обвезнику ПДВ, има право на ПДВ надокнаду. Обвезник ПДВ – прималац наведених добара дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара, о чему издаје признаницу, као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедње. Обвезник ПДВ који је набавио предметна добра има право да, у складу са Законом, одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да је ПДВ надокнаду и вредност примљених добара платио пољопривреднику, при чему указујемо да ПДВ надокнада мора бити плаћена у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедње, док за вредност добара није прописан начин плаћања. С тим у вези, када пољопривредник изврши промет пољопривредних производа обвезнику ПДВ, а обвезник ПДВ по том основу плати пољопривреднику део вредности примљених добара (независно од начина плаћања) и ПДВ надокнаду која се односи на тај део вредности пољопривредних добара (у новцу – уплатом

на текући рачун или рачун штедње), обвезник ПДВ има право да у пореском периоду у којем је извршио плаћање одбије плаћени износ ПДВ надокнаде као претходни порез, уз испуњење осталих Законом прописаних услова.

Сагласно одредби члана 34. став 1. Закона, физичка лица која су власници, закупци и други корисници пољопривредног и шумског земљишта и физичка лица која су као носиоци, односно чланови пољопривредног газдинства уписана у регистру пољопривредних газдинстава у складу са прописом којим се уређује регистрација пољопривредних газдинстава (у даљем тексту: пољопривредници), имају право на надокнаду по основу ПДВ (у даљем тексту: ПДВ надокнада), под условима и на начин одређен овим законом.

Према одредби члана 34. став 2. Закона, ПДВ надокнада признаје се пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга обвезницима.

Ако пољопривредници изврше промет добара и услуга из става 2. овог члана, обвезник је дужан да, у складу са ставом 3. истог члана Закона, обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (у даљем тексту: признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун или рачун штедње).

Обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику (став 4. истог члана Закона).

10. Порески третман промета односно увоза добра трговачког назива „ACCOAT Guide Wires“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00090/2017-04 од 20.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), промет, односно увоз добра трговачког назива „ACCOAT Guide Wires“, које је од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстано у медицинска средства за једнократну употребу, под генеричким називом „Жица водич, васкуларна“, опорезује се по општој стопи ПДВ 20%.

Према 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, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16), 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) оксигенат ори.

11. У случају када су више правних и физичких лица власници идеалних делова пословне зграде, а рачуни за електричну енергију гласе на једно правно лице – обвезника ПДВ, при чему сви власници идеалних делова пословне зграде сnose трошак за електричну енергију, да ли се на новчани износ који правно лице – обвезник ПДВ (на које гласе рачуни) потражује по овом основу од осталих власника идеалних делова пословне зграде, обрачунава ПДВ, као и ко има право на одбитак претходног пореза у овом случају?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00265/2016-04 од 20.2.2017. год.)

1. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), када су више правних и физичких лица власници идеалних делова пословне зграде, а рачуни за електричну енергију гласе на једно правно лице – обвезника ПДВ, при чему сви власници идеалних делова пословне зграде сносе трошак за електричну енергију, на новчани износ који правно лице – обвезник ПДВ (на које гласе рачуни) потражује по овом основу од осталих власника идеалних делова пословне зграде, не обрачунава се ПДВ, с обзиром на то да није реч о накнади за промет који је предмет опорезивања ПДВ. У овом случају, за тзв. префактурисавање предметних трошкова не издаје се рачун из члана 42. Закона.

У вези са наведеним, указујемо да правно лице – обвезник ПДВ на које гласе рачуни за електричну енергију има право да ПДВ који је обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез, у делу који се односи на тог обвезника ПДВ, уз испуњење осталих услова прописаних Законом, при чему за остваривање права на одбитак претходног пореза није од значаја да ли рачуне за електричну енергију плаћа правно лице – обвезник ПДВ на које гласе рачуни или друго лице. Обвезници ПДВ на које не гласе рачуни за електричну енергију немају право на одбитак претходног пореза.

Одредбом 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 одредбе 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.

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 одредби 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:

- 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.

2. Утврђивање начина расподеле трошкова по основу електричне енергије није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем.

12. Када обвезник ПДВ – продавац, пре извршеног промета грађевинског материјала, прими од обвезника ПДВ – купца аванс за тај промет, да ли продавац има обавезу да по том основу обрачуна ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00032/2017-04 од 13.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, 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), када пре извршеног промета грађевинског материјала (блокови, цреп, бетон и др.) обвезник ПДВ – продавац прими од обвезника ПДВ – купца накнаду или део накнаде, тј. аванс за тај промет, обвезник ПДВ – продавац дужан је да по том основу обрачуна ПДВ (применом прерачунате пореске стопе од 20%, која износи 16,6667%, на наплаћени аванс) и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. У том случају, обвезник ПДВ – продавац дужан је и да изда рачун по основу примљеног аванса који садржи прописане податке, осим у случају ако је у истом пореском периоду примио аванс и извршио промет добара за који је примио аванс када не постоји обавеза издавања рачуна по основу примљеног аванса, већ само рачуна за извршени промет добара.

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 одредбе 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.

Пореска обавеза код промета добара, у складу са чланом 16. тач. 1) и 2) Закона, настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи, и то: промет добара или наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара.

Одредбом члана 42. став 1. Закона прописано је да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Према одредби члана 42. став 3. Закона, обавеза издавања рачуна из ст. 1. и 2. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

Сагласно члану 3. Правилника, када обвезник ПДВ у истом пореском периоду прими авансну уплату и изврши промет добара и услуга за који је примио авансну уплату, у том случају нема обавезу издавања рачуна по основу примљене авансне уплате, већ само рачуна за извршени промет добара и услуга.

Одредбом члана 20. став 1. Правилника прописано је да у случају авансног плаћања, обвезник који прима авансну уплату, а који по основу пријема авансне уплате има обавезу да обрачуна ПДВ, издаје рачун који 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) основ за авансно плаћање;
- 5) износ авансне уплате;
- 6) пореску стопу која се примењује;
- 7) износ обрачунатог ПДВ.

У коначном рачуну за промет добара и услуга за који је прималац авансне уплате порески дужник у складу са Законом, укупан износ накнаде, без ПДВ, прималац авансне уплате умањује за износе авансних уплата, без ПДВ, а износ ПДВ који је обрачунат по основу укупног износа накнаде умањује за износе ПДВ који су обрачунати по основу авансних уплата (став 2. истог члана Правилника).

13. Порески третман промета добара и услуга у оквиру спровођења Програма Еразмус+

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00288/2016-04 од 13.2.2017. год.)

У складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у оквиру реализације програма, односно пројеката финансираних на основу уговора о донацији који је закључила државна заједница Србија и Црна Гора, односно Република, 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. Наведено пореско ослобођење може се остварити у складу са процедуром која је прописана 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).

Сагласно наведеној одредби Закона и одредби члана 28. став 1) Закона о потврђивању Оквирног споразума између Републике Србије и Европске комисије о правилима за спровођење финансијске помоћи Европске уније Републици Србији у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИРА II) – „Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 19 од 29.12.2014. године, према којој порези, царинске и увозне дажбине или други трошкови који имају истоветно дејство нису прихватљиви у оквиру ИРА II, изузев ако није другачије предвиђено у секторском или финансијском споразуму, на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ лицу из члана 27. став 1. тачка 3) Правилника, тј. кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, а која су дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији од стране Фондације Темпус, као лица које је добило сагласност Владе Републике Србије да врши улогу агенције одговорне за децентрализовано спровођење Програма Еразмус+ (програм Европске уније за образовање, обуку, младе и спорт од 2014–2020. год.), односно промет добара и услуга који врши страном лицу из члана 27. став 1. тачка 4) Правилника ангажованом од стране корисника новчаних средстава у оквиру реализације пројекта који је предмет донације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, при чему се пореско ослобођење може остварити по процедури прописаној Правилником. Обвезник ПДВ који врши промет добара, односно услуга уз предметно пореско ослобођење има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом.

Поред тога напомињемо, с обзиром на то да конзорцијум нема посебан правни субјективитет, већ да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата, чињеница да је корисник новчаних средстава која су предмет уговора о донацији (лице из члана 27. став 1. тачка 3) Правилника) истовремено и тзв. носилац конзорцијума не доводи

до друкчијег опредељивања обвезника ПДВ који могу да остваре пореско ослобођење за промет добара и услуга који се врши у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона.

14. Да ли је обвезник ПДВ – дистрибутер дужан да обрачуна и плати ПДВ на уништавање сличица и лимених кутија са картама за игру Лиге шампиона 2015–2016, из разлога што је уговором са издавачем предвиђено да се после одређеног времена не могу продавати?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01004/2016-04 од 13.2.2017. год.)

На уништавање сличица и лимених кутија са картама за игру Лиге шампиона 2015–2016, из разлога што је уговором са издавачем предвиђено да се после одређеног времена не могу продавати, тј. истеком одређеног времена предметна добра престају да буду актуелна, ПДВ се обрачунава и плаћа. У овом случају, обвезник ПДВ – дистрибутер дужан је да обрачуна ПДВ на пореску основицу коју чини набавна цена тих или сличних добара, у моменту уништавања, у коју није урачунат ПДВ. Наиме, мишљења смо да у овом случају није реч о расходу у смислу члана 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 124/04), којим се сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, технолошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара.

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, 83/15 и 108/16, 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.

Према одредби члана 4. став 4. тачка 2) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се сваки други промет добара без накнаде.

Одредбом члана 18. став 1. Закона прописано је да се основицом код промета добара без накнаде сматра набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара, у моменту промета.

У случају из ст. 1. и 2. овог члана ПДВ се не урачунава у основицу (члан 18. став 3. Закона).

15. Да ли се израда бушотина за уградњу геотермалних сонди, израда хидрогеолошких бушотина, као и израда истражно експлоатационих бунара, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-341/2016-04 од 13.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, 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.

Према томе, израда бушотина за уградњу геотермалних сонди, израда хидрогеолошких бушотина, као и израда истражно експлоатационих бунара, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добара или услуга, као активност из групе 42.21 – Изградња цевовода Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 5) Правилника.

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 б) 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.

16. а) Порески третман промета услуге прераде добара (прерада топловаљане траке и топловаљаног лима одређеног стандарда) који обвезник ПДВ врши страном правном лицу, а која је страном лице набавило од другог обвезника ПДВ у Републици Србији и која се после прераде превозе или отпремају у иностранство

б) Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када обвезник ПДВ изврши промет добара страном правном лицу, при чему предметна добра не отпрема у иностранство, већ их испоручује у Републици Србији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00246/2016-04 од 7.2.2017. год.)

а) У складу са Законом 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који страном правном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште, ни сталну пословну јединицу, пружа услугу прераде добара (у конкретном случају прераду топловаљане траке и топловаљаног лима одређеног стандарда) која је страном лице набавило од другог обвезника ПДВ у Републици Србији, а која се после прераде превозе или отпремају у иностранство, нема обавезу да на накнаду за предметну услугу обрачуна и плати ПДВ, а има

право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом, под условом да поседује: доказ да је иностранци прималац набавио добра у Републици Србији (уговор или рачун), доказ о извршеној услузи прераде (уговор или рачун) и оригинал или оверену копију извозне декларације или други доказ, у складу са царинским прописима, да су добра превезена или отпремљена у иностранство.

Напомињемо, ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета услуга, до добијања извозне декларације или другог доказа, издатог у складу са царинским прописима, да су добра превезена или отпремљена у иностранство, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује доказ да је иностранци прималац набавио добра у Републици Србији и рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом.

Према одредбама члана 3. Закона, предмет опорезивања ПДВ су 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.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на услуге радова на покретним добрима набављеним од стране иностраног примаоца услуге у Републици, или која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, иностранци прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 7) Закона, а у складу са одредбом члана 12. 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), за услуге радова на покретним добрима набављеним од стране иностраног примаоца услуге у Републици Србији ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, иностранци прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство, обвезник може да оствари ако поседује:

1) доказ да је иностранци прималац набавио добра у Републици Србији (уговор или рачун);

2) доказ о извршеној услузи оплемењивања, оправке или уградње (уговор или рачун);

3) оригинал или оверену копију извозне декларације или други доказ, у складу са царинским прописима, да су добра превезена или отпремљена у иностранство.

У складу са одредбом члана 12. став 2. Правилника, ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета услуга, до добијања извозне декларације или другог доказа, издатог у складу са царинским прописима, да су добра превезена или отпремљена у иностранство, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује доказ из става 1. тачка 1) овог члана и рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом.

б) За промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, уз испуњење одређених услова. Међутим, када обвезник ПДВ изврши промет добара страном правном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште, ни сталну пословну јединицу, при чему предметна добра не отпрема у иностранство, већ их испоручује у Републици Србији, реч је о опорезивом промету добара на који

се ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом, јер у конкретном случају нису испуњени услови за остваривање пореског ослобођења.

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).

У складу са одредбом члана 11. став 1. тачка 1) 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.

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

Према одредби члана 3. став 1. Правилника, пореско ослобођење из 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство, обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србију, односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

17. а) Порески третман промета неизграђеног грађевинског објекта чија је изградња започета закључно са 31. децембром 2004. године и није настављена од 1. јануара 2005. године између обвезника ПДВ – продавца (у стечају) и обвезника ПДВ – купца

б) Порески третман промета уз накнаду теретних камиона и грађевинских машина, набављених пре 2000. године, који врши обвезник ПДВ

в) Да ли обвезник ПДВ којем су продата добра – теретни камиони и грађевинске машине, има право да ПДВ обрачунат за промет тих добара претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00532/2016-04 од 7.2.2017. год.)

а) За промет неизграђеног грађевинског објекта чија је изградња започета закључно са 31. децембром 2004. године и није настављена од 1. јануара 2005. године, а под претпоставком да уговором на основу којег се врши пренос права располагања закљученог између обвезника ПДВ – продавца (у стечају) и обвезника ПДВ – купца није предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ, уз који се, као споредан промет, врши и промет земљишта на коме се налази грађевински објекат и земљишта које служи редовној употреби тог објекта, 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Предметни промет (пренос права својине) опорезује се порезом на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

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.

Сагласно 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.

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).

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 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.).

Одредбом 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.

б) Промет уз накнаду теретних камиона и грађевинских машина, набављених пре 2000. године (у периоду када покретне ствари нису биле предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права), који врши обвезник ПДВ, опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%. Порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – продавац.

Сагласно одредби члана 10. став 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 овом чланом има друго лице.

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

в) Обвезник ПДВ којем су продата добра, у конкретном случају теретни камиони и грађевинске машине, има право да ПДВ обрачунат за промет тих добара претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних Законом, тј. ако добра која набавља користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промета за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 рачун (којим се сматра и други документ који служи као рачун) претходног ученика у промету који је издат у складу са Законом.

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 одредби 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, 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.

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

18. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру реализације Споразума између Владе Републике Србије и Владе Руске Федерације о одобрењу државног извозног кредита Влади Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-241/2016-04 од 6.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на

промет добара и услуга, односно увоз добара, који се врши у оквиру реализације Споразума између Владе Републике Србије и Владе Руске Федерације о одобрењу државног извозног кредита Влади Републике Србије („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/13), ПДВ се не обрачунава и не плаћа у делу који се финансира средствима кредита, док се у делу који се не финансира средствима кредита ПДВ обрачунава и плаћа. С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ – огранак „RŽD International“ у Републици Србији испоручи пројектну документацију обвезнику ПДВ – „Инфраструктура железнице Србије“ а.д., при чему се предметна услуга финансира делом из средстава наведеног кредита, а делом из средстава која не представљају средства тог кредита, обвезник ПДВ – огранак „RŽD International“ у Републици Србији дужан је за промет те услуге, у делу који се не финансира из средстава кредита, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Такође, ако је за промет предметне услуге обвезник ПДВ – „Инфраструктура железнице Србије“ а.д. извршио авансно плаћање уплатом на рачун матичне компаније у иностранству, обвезник ПДВ – огранак „RŽD International“ у Републици Србији дужан је да по том основу обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, с обзиром на то да огранак, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, представља издвојени организациони део привредног друштва преко кога друштво обавља делатност, а да компанија „RŽD International“ из Москве обавља делатност у Републици Србији преко свог огранка који је у Републици Србији обвезник 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.

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.

Сагласно одредби члана 10. став 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 овом чланом има друго лице.

Одредбама члана 16. Закона прописано је да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
- 2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

У складу са одредбом члана 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Према одредби 42. став 3. Закона, обавеза издавања рачуна из ст. 1. и 2. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

Према одредби члана 573. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), огранак страног привредног друштва је његов издвојени организациони део преко кога то друштво обавља делатност у Републици Србији у складу са Законом.

19. Порески третман промета услуга у оквиру поступка заштите права интелектуалне својине коју обвезник ПДВ – правно лице или адвокат пружа примаоцу услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00073/2017-04 од 6.2.2017. год.)

1. У складу са одредбом члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (7) 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), која се примењује закључно са 31. мартом 2017. године, када обвезник ПДВ – правно лице или адвокат пружа услуге у оквиру поступка заштите права интелектуалне својине (давање савета који се односе на припрему докумената, пријем писмена, проверу испуњености критеријума за подношење захтева, подношење пријава и предузимање других радњи пред Заводом за интелектуалну својину и др.), реч је о услугама саветника, адвоката и сличних услуга чије се место промета одређује према месту у којем прималац услуга има седиште, сталну пословну јединицу, пребивалиште или боравиште. С тим у вези, када обвезник ПДВ – правно лице или адвокат предметне услуге пружа лицу које у Републици Србији нема седиште, сталну пословну јединицу, пребивалиште или боравиште, место промета тих услуга је ван Републике Србије, што значи да обвезник ПДВ – правно лице или адвокат по основу пружања тих услуга нема обавезу обрачунавања и плаћања 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.

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 услуга 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 (7) Закона прописано је да се, 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, ако се ради о услугама саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга.

2. У складу са одредбама члана 12. став 4. и став 6. тачка 7) подтачка (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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ), које се примењују од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ – правно лице или адвокат пружа услуге у оквиру поступка заштите права интелектуалне својине (давање савета који се односе на припрему докумената, пријем писмена, проверу испуњености критеријума за подношење захтева, подношење пријава и предузимање других радњи пред Заводом за интелектуалну својину и др.), реч је о услугама саветника, адвоката и сличних услуга чије се место промета одређује према месту у којем прималац услуга има седиште, сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, пребивалиште или боравиште, независно од тога да ли те услуге пружа пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона о ПДВ или лицу које није порески обвезник из члана 12. став 2. Закона о ПДВ. Према томе, када обвезник ПДВ – правно лице

или адвокат предметне услуге пружа пореском обвезнику који у Републици Србији нема седиште, сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, пребивалиште или боравиште, односно лицу које није порески обвезник, а које у Републици Србији нема седиште, пребивалиште или боравиште, место промета тих услуга је ван Републике Србије, што значи да обвезник ПДВ – правно лице или адвокат по основу пружања тих услуга нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ.

Одредбом члана 12. став 1. Закона о ПДВ прописано је да се овим чланом одређује порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга.

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона о ПДВ, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;

2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;

3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

Ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште (став 4. члана 12. Закона о ПДВ).

Ако се промет услуга врши лицу које није порески обвезник, местом промета услуга сматра се место у којем пружалац услуга

има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште (став 5. члана 12. Закона о ПДВ).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, а у складу са ставом 6. тачка 7) подтачка (3) Закона о ПДВ, местом промета услуга које се пружају лицу које није порески обвезник, сматра се место седишта, пребивалишта или боравишта примаоца услуга, ако се ради о услугама саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга, као и преводилаца за услуге превођења, укључујући и превођење у писаном облику.

Према одредби члана 14. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), одредбе члана 4. овог закона (којим је измењен члан 12. 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) примењиваће се од 1. априла 2017. године, осим одредбе која садржи овлашћење за доношење подзаконских аката, која ће се примењивати од дана ступања на снагу овог закона.

20. Да ли обвезник ПДВ који набавља добра, односно услуге за потребе изградње објекта – фабрике има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00459/2016-04 од 6.2.2017. год.)

Обвезник ПДВ који набавља добра, односно услуге за потребе изградње објекта – фабрике има право да ПДВ обрачунат

за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез (независно од тога да ли поседује грађевинску дозволу), уз испуњење услова прописаних 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон).

У зависности од тога да ли је за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно услуга или обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга, разликују се услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ којем се врши промет добара, односно услуга. С тим у вези, ако је за предметни промет добара, односно услуга порески дужник:

1) обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно услуга, обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које набавља користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 рачун (којим се сматра и други документ који служи као рачун) претходног ученика у промету који је издат у складу са Законом;

2) обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга, обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које набавља користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 је обрачунао ПДВ у складу са Законом, при чему напомињемо да се наведено законско решење примењује од 1. јануара 2017. године.

Поред тога, указујемо да уколико дође до спровођења решења о рушењу објекта – фабрике издатог од стране надлежног органа, обвезник ПДВ је дужан да, у складу са Законом, изврши исправку одбитка претходног пореза.

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

Према одредби 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, 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.

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Напомињемо, одредбама члана 28. став 5. 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), које су се примењивале закључно са 31. децембром 2016. године, прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тачка 5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) 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 добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

21. Да ли обвезник ПДВ који другом обвезнику ПДВ уплати авансна средства на име првог преноса права располагања на економски дељивим целинама – стану и гаражи у објекту у изградњи, а за који (први пренос) постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, има право да ПДВ обрачунат и исказан у авансном рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00247/2016-04 од 1.2.2017. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет 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 ће их користити за промет добара или 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.

С тим у вези, обвезник ПДВ који другом обвезнику ПДВ уплати авансна средства на име првог преноса права располагања на економски дељивим целинама – стану и гаражи у објекту у изградњи, а за који (први пренос) постоји обавеза обрачунавања и

плаћања ПДВ у складу са Законом, има право да ПДВ обрачунат и исказан у авансном рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету издатог у складу са Законом одбије као претходни порез, ако ће предметна добра – стан и гаражу користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (нпр. ако ће стан и гаражу користити за потребе давања у закуп правним лицима). Међутим, ако ће обвезник ПДВ – давалац авансних средстава користити предметни стан и гаражу за промет, односно друге активности по основу којих не постоји право на одбитак претходног пореза (нпр. ако ће стан користити за давање у закуп физичким лицима за потребе становања, а гаражу за смештај својих путничких аутомобила), у том случају обвезник ПДВ – давалац авансних средстава нема право да ПДВ обрачунат и исказан у авансном рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету издатог у складу са Законом одбије као претходни порез.

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 одредби 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, 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 претходни порез 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, мотоцикала са бочним седиштем, трицикала, четвороцикала, 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, превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима (члан 29. став 2. Закона).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман расхода по основу донација датих нерезидентном правном лицу односно исплаћених накнада нерезидентном правном лицу по основу уговора о спонзорству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-393/2017-04 од 28.2.2017. год.)

Сагласно одредби члана 7а тачка 8) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), на терет расхода не признају се трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако овим законом није друкчије уређено.

У складу са чланом 15. став 1. тачка 1) Закона, као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту.

Издаци из става 1. тачка 1) овог члана признају се као расход само ако су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. тачка 1) овог члана (члан 15. став 2. Закона).

У складу са чланом 40. став 1. Закона, 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:

- 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона;
- 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада);
- 3) камата;
- 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;
- 5) накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно наведеној одредби члана 40. став 1. Закона, приход нерезидентног правног лица, остварен од резидентног правног лица, по основу (примљених) донација није предмет опорезивања порезом по одбитку према члану 40. став 1. Закона.

Поред тога, а имајући у виду одредбе Закона према којима се издаци обвезника учињени по основу донација тј. давања за намене из члана 15. став 1. Закона признају у пореском билансу уколико су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима (нпр. закон који уређује спорт, социјалну заштиту и др.), мишљења смо да се расход обвезника, евидентиран у пословним књигама по основу донације учињене у корист нерезидентног правног лица (удружења, у конкретном случају), не признаје у пореском билансу (у складу са чланом 7а тачка 8) Закона), имајући у виду да, у том случају, нису испуњени претходно наведени услови прописани Законом.

У вези прихода нерезидентног правног лица оствареног по основу уговора о спонзорству, указујемо да уговор о спонзорству (у пословној пракси) представља уговор којим се спонзор обавезује да уступи спонзорисаној страни одређени новчани износ, услуге или производе, а спонзорисана страна се обавезује да пружи спонзору одређене рекламне или пропагандне противуслуге (нпр. оглашавање, јавна презентација спонзора на било који начин и сл.). С тим у вези, у случају када (на основу закљученог уговора о спонзорству)

резидентно правно лице (као спонзор) исплаћује накнаду нерезидентном правном лицу које (на основу предметног уговора) врши услугу рекламирања, односно услугу промоције спонзора ван територије Републике, при чему се исте користе искључиво за промоцију активности резидентног друштва (у смислу изграђивања репутације и имица компаније) ван територије Републике, приход нерезидентног обвезника остварен, у том случају, није предмет опорезивања у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

2. Да ли се признаје у пореском билансу извршног повериоца расход који евидентира у својим пословним књигама по основу трошкова извршног поступка покренутог ради намирања свог потраживања, а које је платио јавном извршитељу, односно расход извршног дужника на име трошкова извршног поступка које је (на основу одлуке јавног извршитеља) измирио извршном повериоцу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-34/2017-04 од 13.2.2017. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу па добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

За утврђивање опорезиве добити признају се 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 (члан 7. став 1. Закона).

У складу са чланом 7а тачка 5а) Закона, на терет расхода не признају се трошкови поступка принудне наплате пореза и

других дуговања, трошкови порескопрекршајног поступка и других прекршајних поступака који се воде пред надлежним органом.

У смислу одредаба Закона о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник РС“, бр. 106/15 и 106/15–аутентично тумачење, у даљем тексту: ЗИО), о предлогу за извршење на основу веродостојне исправе ради намирења новчаног потраживања насталог из комуналних услуга и сродних делатности одлучује јавни извршитељ.

У складу са чланом 33. ст. 1. и 2. ЗИО, трошкове извршног поступка и обезбеђења претходно сноси извршни поверилац, који је дужан да суду, односно јавном извршитељу предујми трошкове извршног поступка или поступка обезбеђења на начин, у висини и року који они одреде. Јавни извршитељ одређује предујам према Јавноизвршитељској тарифи.

Извршни дужник дужан је да извршном повериоцу, на његов захтев, накнади трошкове који су извршном повериоцу били потребни ради вођења извршног поступка, односно поступка обезбеђења (члан 34. став 1. ЗИО).

Према одредбама Јавноизвршитељске тарифе („Сл. гласник РС“, бр. 59/16), накнаду за рад и накнаду за стварне трошкове јавном извршитељу исплаћује извршни поверилац који је дужан да јавном извршитељу исплати предујам, који се састоји од накнаде за припремање, вођење и архивирање предмета, накнаде за предузимање појединачних радњи и накнаде за стварне трошкове извршног поступка или поступка обезбеђења. Јавни извршитељ о висини предујма одлучује образложеним закључком, а извршни поверилац дужан је да у року од 15 дана од дана пријема закључка о предујму, јавном извршитељу уплати предујам на посебан рачун за уплату накнаде за рад и накнаде трошкова јавног извршитеља, иначе се поступак обуставља.

У конкретном случају, обвезник (као извршни поверилац), ради намирења свог доспелог потраживања, покреће извршни поступак пред јавним извршитељем који, на основу одредаба ЗИО и Јавноизвршитељске тарифе, закључком утврђује висину предујма

трошкова извршног поступка и, по том основу, обвезнику доставља предрачун, односно рачун (за трошкове извршног поступка).

С тим у вези, расход који обвезник (као извршни поверилац) евидентира у својим пословним књигама по основу трошкова извршног поступка (покренутог ради намирења свог потраживања), а које је (на основу закључка о предујму, односно испостављене фактуре од стране јавног извршитеља) платио јавном извршитељу, признаје се у пореском билансу, у складу са чланом 7. став 1. Закона.

Поред тога, а како произилази из поднетог захтева, јавни извршитељ закључком (којим усваја предлог за извршење обвезника) налаже извршном дужнику да обвезнику (као извршном повериоцу) исплати износ главног дуга (са припадајућим износом затезне камате), као и трошкове извршног поступка насталих пред извршитељем. С тим у вези, расход који у својим пословним књигама евидентира извршни дужник, на име трошкова извршног поступка које је (на основу одлуке јавног извршитеља, а у складу са чланом 34. став 1. ЗИО) измирио извршном повериоцу, не признају се као расход у пореском билансу извршног дужника, у складу са чланом 7а тачка 5а) Закона.

3. Да ли је нерезидентно правно лице обвезник пореза на добит у случају када на територији Републике Србије оснује представништво?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-8/2017-04 од 8.2.2017. год.)

У складу са чланом 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), 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 место стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. Закона).

Према члану 4. став 1. тачка 3) Закона, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а, нарочито, између осталог, представништво.

Сходно члану 4. став 5. тачка 3) Закона, сталну пословну јединицу не чини држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника.

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог захтева, нерезидентно правно лице основало је на територији Републике представништво које не обавља делатност којом остварује приходе, већ искључиво (за нерезидента) врши претходне и припремне радње, односно активности припремног и помоћног карактера.

С тим у вези, када стална пословна јединца нерезидентног правног лица (организована као представништво) на територији Републике обавља искључиво активности припремног и помоћног карактера за нерезидента, у том случају то представништво се, у смислу одредаба Закона, не сматра сталном пословном јединицом (преко ког нерезидент обавља делатност), па, с тим у вези, није дужно да поднесе пореску пријаву и порески биланс.

Међутим, уколико се пословањем представништва врше активности (тј. реализују закључени уговори) на основу којих представништво оствари приходе односно добит на територији Републике, у том случају нерезидентно правно лице постаје

обвезник пореза на добит, што значи да је представништво дужно да поднесе пореску пријаву и порески биланс.

4. У коју групу треба разврстати стално средство – комби теретно возило ради утврђивања стопе амортизације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-12/2017-04 од 6.2.2017. год.)

Према одредби члана 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

Стална средства из става 1. овог члана обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија и МРС, односно МСФИ, у пословним књигама обвезника признају као стална средства, осим природних богатстава која се не троше, као и нематеријална средства, осим goodwill-а (члан 10. став 2. Закона).

Сагласно члану 10. став 3. Закона, средства из става 2. овог члана разврставају се у пет група са следећим амортизационим стопама:

- 1) I група 2,5%;
- 2) II група 10%;
- 3) III група 15%;
- 4) IV група 20%;
- 5) V група 30%.

Начин разврставања сталних средстава по групама и начин утврђивања амортизације ближе је уређен Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 116/04 и 99/10, у даљем тексту: Правилник).

Стална средства која подлежу амортизацији разврставају се по групама и стопама амортизације утврђеним у члану 10. став 3. Закона, при чему стална средства разврстана у I групу чине непокретности, док су друга стална средства разврстана у групе од II до V, на начин прописан чланом 2. Правилника.

С тим у вези, у случају када обвезник набави стално средство – комби теретно возило, у конкретном случају) које, сагласно прописима који уређују поделу моторних и прикључних возила, испуњава услове за разврставање у врсту теретних возила, али, као такво, није наведено ни у једној од амортизационих група (од II до V), мишљења смо да за сврху обрачуна пореске амортизације предметно возило треба разврстати у III амортизациону групу (под редним бројем 19) као стално средство које није посебно назначено у групама II до V.

5. Признавања расхода по основу исправке вредности потраживања од лица коме се истовремено дугује

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-535/2016-04 од 1.2.2017. год.)

Одредбом члана 7а тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон) прописано је да се на терет расхода не признају исправке вредности појединачних потраживања од лица коме се истовремено дугује, до износа обавезе према том лицу.

Према члану 16. став 1. Закона, 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) 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 ненаплатива;

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.

Сходно члану 16. став 9. Закона, на терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију прошло најмање 60 дана.

У смислу одредбе члана 16. став 10. Закона, за износ расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања која је била призната у пореском билансу, увећавају се приходи у пореском билансу у пореском периоду у коме обвезник изврши отпис истих потраживања, ако није кумулативно испунио услове из става 1, односно става 2. овог члана.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је имао потраживање у износу од 100.000 динара од лица коме истовремено дугује 50.000, и по том основу је (2014. године) извршио исправку вредности потраживања у износу од 50.000 динара, а расход евидентиран у конкретном случају био је признат у пореском билансу за ту (2014.) годину. Наредне (2015. године) обвезник је извршио исправку вредности потраживања у износу од 30.000, и за тај износ (који се не признаје као расход сходно члану 7а тачка 2) Закона) увећао добит за 2015. годину. У 2016. години обвезник је наплатио део потраживања у износу од 20.000, а претходно исправљених 80.000 је отписао директним путем, без утужења, односно без пружања доказа из члана 16. став 1. тачка 3) Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама, обвезник (у конкретном случају) нема право на признавање расхода по основу исправке, односно отписа вредности појединачног потраживања од лица коме истовремено дугује, и то у износу обавезе према том лицу (50.000 у конкретном случају), независно од испуњења услова

прописаних одредбама члана 16. Закона, и, с тим у вези, предметни расход исказује на редном броју 7. Обрасца ПБ 1 који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 20/14 ... 101/16).

Имајући у виду да је обвезник исказао расход у пореском периоду (2014. г.) по основу исправке вредности потраживања у износу већем од обавезе према истом лицу (50.000 у конкретном случају), тако исказан расход се признавао у пореском билансу поднетом за тај порески период. Како је 2016. године обвезник наплатио део истог потраживања у износу од 20.000, а део у износу од 30.000 отписао без пружања доказа из члана 16. став 1. тачка 3) Закона, обвезник је дужан да у пореском билансу који подноси за 2016. годину на редном броју 40. Обрасца ПБ 1 исказе износ од 30.000 и увећа добит за ту (2016.) годину, при чему је дужан да (истовремено) на редном броју 7. тог обрасца, а сходно члану 7а тачка 2) Закона, исказе износ од 20.000 (за који такође увећава добит за 2016. годину), имајући у виду да је за износ исправке вредности потраживања од 30.000 (која по истом основу није била призната) већ увећао добит за претходну (2015.) годину.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли држављанин Републике Србије (са пребивалиштем и боравиштем на територији Републике Србије), који од држављанина и резидента Краљевине Шпаније прими новац са његовог рачуна у банци у Краљевини Шпанији на свој рачун у банци у Републици Србији, плаћа порез на поклон на то примање новца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00131/2017-04 од 22.2.2017. год.)

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), 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.

Према одредби члана 14. став 3. Закона, поклоном, у смислу тог 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.

Сагласно одредби члана 14. став 4. тач. 1) и 2) Закона, поклоном, у смислу тог закона, не сматра се:

– пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог 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 физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон 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 (члан 14. став 6. тачка 3) 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).

Резидент Републике Србије који наследи, односно на поклон прими, предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. овог закона који се налази у иностранству, на које наслеђе, односно поклон, је у држави на чијој територији се тај предмет налази порез плаћен, има право на умањење пореза на наслеђе и поклон у Републици Србији утврђеног према одредбама овог закона, у висини пореза на наслеђе, односно на поклон, плаћеног у тој држави, а највише до износа који би се платио применом одредаба овог закона, на наслеђе, односно на поклон, остварен у тој држави (члан 22. Закона).

Према томе, ако физичко лице – резидент Републике Србије од физичког лица – држављанина и резидента Краљевине Шпаније, са његовог рачуна у банци у тој држави, у једној календарској години оствари искључиво примање у новцу на свој рачун код банке на територији Републике Србије, без обавезе противчинидбе по основу тог примања, при чему је примљени износ новца у тој години (одједном или у више оброчних давања) до 100.000 динара, тако примљени новац није предмет опорезивања порезом на наслеђе

и поклон у Републици Србији, па се за то примање не подноси пореска пријава и порез на наслеђе и поклон се не плаћа.

Ако физичко лице – резидент Републике Србије од физичког лица – држављанина и резидента Краљевине Шпаније, са његовог рачуна у банци у тој држави, оствари искључиво примање у новцу на свој рачун код банке на територији Републике Србије, без обавезе противчинице по основу тог примања, при чему је примљени износ новца у једној календарској години (одједном или у више оброчних давања) преко 100.000 динара, лице на чији рачун је новац уплаћен – поклонопримац је обвезник пореза на наслеђе и поклон у Републици Србији, осим у следећим случајевима:

– ако се по основу примљених средстава плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност;

– ако се примљена средства сматрају приходом физичког лица који је изузет из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

Ако је по наведеном основу порез на поклон плаћен у Краљевини Шпанији, резидент Републике Србије – поклонопримац има право на умањење пореза на наслеђе и поклон по основу тог поклона у Републици Србији, утврђеног према Закону, у висини пореза на поклон који је плаћен у Краљевини Шпанији, а највише до износа који би се платио применом Закона на предметни поклон.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган цени чињенице од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на наслеђе и поклон.

2. Да ли су физичка лица – носиоци или чланови пољопривредних газдинстава, као обвезници пореза на имовину дужни да поднесу пореске пријаве за утврђивање

пореза на имовину за сушаре за сушење шљиве и за хладњаче у којима се врши потхлада и расхлада шљиве, те да ли се ти објекти сматрају објектима за примарну пољопривредну производњу за које се може остварити право на пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00031/2017-06 од 22.2.2017. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) тог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају се:

1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго;

2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Према одредби члана 12. став 1. тачка 10) Закона, порез на имовину не плаћа се на непокретности – објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште.

Одредбе става 1. тач. 2) до 11) и става 2. овог члана не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода (члан 12. став 3. Закона).

Трајним давањем другим лицима, у смислу става 3. овог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 4. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. тач. 4) и 5) Закона о пољопривреди и руралном развоју („Сл. гласник РС“, бр. 41/09, 10/13–др. закон и 101/16), пољопривредно газдинство јесте производна јединица на којој привредно друштво, земљорадничка задруга, установа или друго правно лице, предузетник или пољопривредник обавља пољопривредну производњу, а породично пољопривредно газдинство јесте пољопривредно газдинство на којем физичко лице – пољопривредник заједно са члановима свог домаћинства обавља пољопривредну производњу.

Одредбом члана 26. став 2. Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон, 41/09 и 112/15) прописано је да су објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње у смислу става 1. тач. 1) и 2) овог члана – објекти за смештај механизације, репроматеријала, смештај и чување готових пољопривредних производа, стаје за гајење стоке, објекти за потребе гајења и приказивање старих аутохтоних сорти биљних култура и раса домаћих животиња, објекти за гајење печурки, пужева и риба (у даљем тексту: пољопривредни објекти).

Према Мишљењу Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде, број: 011-00-00345/2013-09 од 30.09.2013. године, које је дато о примени Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон и 41/09), „Економски објекти који су у функцији примарне пољопривредне производње, у смислу Закона, су објекти за смештај механизације (трактора, комбајна, прикључних машина, алата и друге механизације), за чување готових

пољопривредних производа (воћарских, ратарских и повртарских) и објекти који се користе за гајење стоке: штале, складишта за храну – сењаци, силоси, амбари, подруми и сл., објекти за чување воде, простори за гајење (ограђени и неограђени) са надзором за пашу, ограде, испусти и др., простор одређен за ђубриште и објекти за сточне отпатке.“

Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10, у даљем тексту: Уредба о класификацији делатности), конзервисање воћа, језграстог воћа (орохоплодница) или поврћа замрзавањем, сушењем, стављањем у уље или сирће, стављањем у конзерве и др. сврстано је у оквиру Прерађивачке индустрије у Сектор Ц Прерађивачка индустрија, Област 10, Грана 10.3, Група 10.39.

Уредбом о класификацији делатности је складиштење усева сврстано у оквиру пољопривреде, шумарства и рибарства у Сектор А Пољопривреда, шумарство и рибарство, Област 01, Грана 01.6, Група 01.61.

Порез на доходак грађана, према одредби члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 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), плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети ЗПДГ-а.

Према томе, ако сушаре и хладњаче представљају покретне ствари које се могу премештати са места на место без оштећења њихове суштине, нису предмет опорезивања порезом на имовину, па се пореска пријава по том основу не подноси и порез на имовину се не плаћа.

Ако сушаре, односно хладњаче, јесу непокретности тј. ствари које се не могу премештати са места на место без оштећења њихове суштине, обвезник пореза на имовину је дужан да поднесе

пореску пријаву за утврђивање, односно о утврђеном порезу на имовину и у случају кад сматра да је за то Законом прописан основ за пореско ослобођење. Наиме, обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге порез на имовину утврђује се решењем, па се и право на пореско ослобођење, кад су за то испуњени прописани услови, утврђује решењем.

Право на ослобођење од пореза на имовину по основу члана 12. став 1. тачка 10) Закона, може се остварити само када су испуњени сви следећи услови:

– да је обвезник пореза на имовину уједно и обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства или лице коме је пољопривреда претежна делатност;

– да је предмет опорезивања порезом на имовину објекат намењен за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште;

– да се тај објекат фактички користи за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште;

– да тај објекат није уступљен другом лицу уз накнаду, које уступање у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

С тим у вези, а имајући у виду одредбе наведених прописа и мишљење Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде, број: 011-00-00345/2013-09 од 30.09.2013. године, на објекат хладњаче за смештај – складиштење и расхладу шљива (као примарног производа), за који је обвезник пореза на имовину носилац или члан пољопривредног газдинства, а који објекат је инвестиционо-техничком документацијом за изградњу намењен и фактички се користи искључиво за смештај и чување тог или другог воћа у расхлађеном стању, без поступака прераде примарног производа, порез на имовину се не плаћа под условом да није уступљен другом лицу ради остваривања прихода на период који у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од

183 дана. Ако се предметни објекат користи за прераду воћа као примарног производа или је трајно уступљен другом лицу ради остваривања прихода нема основа за ослобођење применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона.

Имајући у виду да се сушење воћа сматра његовом прерадом (сврстано је у оквиру Прерађивачке индустрије у Сектор Ц Прерађивачка индустрија, Област 10, Грана 10.3, Група 10.39), нема основа да се на објекат сушаре за сушење шљива оствари пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона.

3. Да ли се плаћа порез на поклон кад физичко лице непокретну имовину на којој има право својине поклони свом унуку?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00032/2017-06 од 21.2.2017. год.)

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца.

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15) прописано је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Према томе, поклон права својине на непокретности који деда учини свом унуку (као лицу које се у односу на свог деду

налази у првом наследном реду) ослобођен је плаћања пореза на наслеђе и поклон.

Напомињемо да је поклонопримац дужан да у року од 30 дана од дана закључења уговора о поклону поднесе пореску пријаву пореском органу надлежном према месту непокретности коју је примио на поклон. Надлежни порески орган у поступку утврђивања пореза, на основу доказа установљава да ли постоји пореска обавеза или пореско ослобођење (што подразумева да ли су за то испуњени прописани услови), о чему одлучује решењем.

4. Да ли је правно лице обвезник пореза на имовину за зграду коју је купило као објекат у изградњи и наставило са његовом изградњом (објекат нема струју, воду, прозоре и врата), при чему инвестицију – трошкове његове набавке и даље изградње евидентира у својим пословним књигама иако нису испуњени услови из члана 10. Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00040/2017-06 од 20.2.2017. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) тог закона (у даљем тексту: порез на имовину) плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Према одредби члана 2. став 2. тачка 2) Закона, непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају се и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и

други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Према одредби члана 10. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 2. тач. 22) и 23) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни. Зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Према томе, на право својине на згради пореска обавеза настаје даном стицања права својине – ако конкретна зграда представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку

употребну целину која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом, што је чини принципијелно оспособљеном за коришћење, независно од чињенице да ли је власник користи или не.

Међутим, ако конкретни објект не је оспособљен за коришћење јер је, како се наводи, у изградњи и не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом (водоводном инсталацијом, електричном инсталацијом, столаријом и слично) која га чини објектом у смислу прописа којима се уређују планирање и изградња, по нашем мишљењу, обавеза по основу пореза на имовину није настала, независно од чињенице да правно лице које је ималац права својине на том објекту у изградњи евидентира, у складу са прописима из области рачуноводства, у својим пословним књигама предметни објект као инвестицију у току (трошкове његове набавке и даље изградње).

5. Порески третман наслеђа иза оца као оставиоца којег се ћерка оставиоца одрекла у корист своје мајке, а супруге оставиоца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00007/2017-04 од 9.2.2017. год.)

Према одредби члана 14. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Одредбом става 2. тог члана прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа 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.

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.

Одредбом члана 21. став 1. тачка 1) Закона прописано је да порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 4) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа поклонопримац – на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник – поклонодавац одрекао наслеђа.

СТИЦАЊЕ ИМОВИНЕ У ОСТАВИНСКОМ ПОСТУПКУ ПРИЈЕМОМ УСТУПЉЕНОГ НАСЛЕДНОГ ДЕЛА, СМАТРА СЕ ПОКЛОНОМ У СМISЛУ ОВОГ ЗАКОНА (ЧЛАН 21. СТАВ 6. ЗАКОНА).

Одредбом члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању) прописано је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Ако оставиочево дете не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (унуци оставиочеви), а кад неки од оставиочевих унука не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (праунуци оставиочеви) и тако редом све докле има оставиочевих потомака (члан 10. Закона о наслеђивању).

Одредбом члана 50. Закона о наслеђивању уређено је да се поклоном сматра свако одрицање од права, па и одрицање од наслеђа у корист одређеног наследника, отпуштање дуга, оно што је оставилац за живота дао наследнику на име наследног дела или због оснивања или проширења домаћинства или обављања занимања, као и свако друго бесплатно располагање.

Према одредби члана 216. Закона о наслеђивању, одрицање у корист одређеног наследника сматра се изјавом о пријему наслеђа уз истовремено уступање наследног дела. По пријему уступљеног дела на односе између уступиоца и пријемника примењују се правила о поклону.

Дакле, када оставилац иза себе није оставио тестамент, а на његово наслеђе су позвани његови наследници првог наследног реда – његове супруга и ћерка, на наслеђе остварено од оставиоца порез на наслеђе и поклон се не плаћа у складу са чланом 21. став 1. тачка 1) Закона.

На наслеђе иза свог оца као оставиоца којег се ћерка оставиоца одрекла у корист своје мајке, а супруге оставиоца (тј. није дала негативну наследничку изјаву, већ је уступила наследни део мајци као наследнику истог наследног реда у односу на оставиоца), при чему ћерка нема децу (унуке, односно праунуке оставиоца или њихове потомке), па применом права прираштаја и тај део наследи

супруга оставиоца, на то наслеђе не плаћа се порез на наслеђе и поклон у складу са чланом 21. став 1. тачка 4) Закона.

Напомињемо да је наследник, односно поклонопримац дужан да поднесе пореску пријаву и у случају кад сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем пореског органа, па се и право на пореско ослобођење, кад су за то испуњени прописани услови (што порески орган цени у поступку утврђивања пореза), утврђује решењем тог органа.

6. Порески третман преноса права својине на неизграђеном земљишту привредном друштву који врши јединица локалне самоуправе по основу закљученог уговора, уз обавезу тог привредног друштва да на име стицања тог права испуни уговором побројане обавезе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00021/2017-04 од 7.2.2017. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) овог закона (члан 25. став 1. Закона).

Одредбом члана 31. став 1. тачка 13) Закона прописано је да се порез на пренос апсолутних права не плаћа кад је обвезник Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза (члан 42. став 2. Закона).

Према одредби члана 25. став 2. тачка 2) 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, 83/15 и 108/16), ПДВ се не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

Према томе, кад је јединица локалне самоуправе по основу закљученог уговора пренела право својине на неизграђеном земљишту привредном друштву (у даљем тексту: Стицалац), уз обавезу Стицаоца да на име стицања тог права испуни уговором побројане обавезе (изгради одговарајући објекат у уговореном року, запосли одређени број лица у уговореном року и одржава тај број запослених), као и да јединици локалне самоуправе – преносиоцу права достави неопозиву и наплативу банкарску гаранцију на име обезбеђења извршења уговорних обавеза, у вредности која одговара процењеној тржишној вредности непокретности која би се реализовала ако Стицалац не изврши уговорне обавезе, односно уз могућност да јединица локалне самоуправе једнострано раскине уговор због неиспуњења, сматрамо да је реч о преносу права својине на неизграђеном земљишту уз накнаду који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Наиме, по нашем мишљењу,

на постојање предмета опорезивања по основу преноса права својине на непокретности уз накнаду није од утицаја облик у коме се накнада за пренос даје, време и начин њене исплате, односно њеног давања.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је јединица локалне самоуправе, као преносилац права, што значи да је дужна да за тај пренос поднесе пореску пријаву, независно од тога што је чланом 31. став 1. тачка 13) Закона прописано пореско ослобођење за пренос за који је обвезник јединица локалне самоуправе.

С обзиром на то да Стицалац права својине на земљишту који је уговором преузео обавезу да измири трошкове пореза који настану у вези преноса права својине, није обвезник пореза на пренос апсолутних права, већ солидарни јемац за испуњење пореске обавезе по том основу, а да је сврха и смисао тог јемства обезбеђење наплате пореза, када не постоји пореска обавеза пореског обвезника из разлога што је конкретни пренос ослобођен плаћања пореза, не постоји ни обавеза јемца за плаћање пореза за тај пренос.

7. По којој стопи се плаћа порез на пренос апсолутних права за пренос права својине на стану по основу уговора о купопродаји који је закључен 2006. године, за који је пореска пријава поднета 2016. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-24/2017-04 од 1.2.2017. год.)

Према одредби члана 38. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања

надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року.

Према одредби члана 23. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон и 135/04, у даљем тексту: ЗПИ), која је била у примени од 22. децембра 2004. године до 7. јула 2007. године, тј. у време закључења конкретног уговора о купопродаји стана, порез на пренос апсолутних права плаћао се код преноса уз накнаду стварних права на непокретности из члана 2. став 1. тач. 1) до 5) тог закона.

Одредбом члана 2. став 1. тачка 1) тог закона као предмет опорезивања прописано је право својине.

Према одредбама члана 29. ст. 1. до 3. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС), пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. тог закона. Кад је предмет уговора из става 1. тог члана непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности. Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности.

Према одредби члана 30. ЗПИ, стопе пореза на пренос апсолутних права су пропорционалне и износе:

1) на пренос удела у правном лицу и хартија од вредности из члана 23. тачка 3) овог закона – 0,3%;

1а) на пренос права из члана 23. тач. 1) и 7) овог закона на пољопривредном и шумском земљишту – 2,5%;

1б) на пренос права својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, односно употребљаваном ваздухоплову – 2,5%;

2) на пренос осталих апсолутних права из чл. 23. и 24. овог закона – 5%.

Дакле, на пренос уз накнаду права својине на стану (који није будућа ствар) по основу уговора о купопродаји који је закључен 2006. године, за који пореска обавеза није пријављена у прописаном року већ у децембру 2016. године, па је пореска обавеза за тај пренос настала даном сазнања надлежног пореског органа, порез на пренос апсолутних права утврђује се и плаћа применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан закључења конкретног уговора о преносу апсолутних права, што значи да се порез на тај пренос утврђује по стопи од 5%.

8. Да ли избегло лице – обвезник пореза на имовину, које нема пријављено пребивалиште у згради односно стану у којем станује, има право на порески кредит?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01214/2016-04 од 1.2.2017. год.)

Према одредби члана 13. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Према одредбама члана 3. тачка 2) Закона о пребивалишту и боравишту грађана („Сл. гласник РС“, бр. 87/11, у даљем тексту: ЗОПБГ), пребивалиште је место у коме се грађанин настанио са намером да у њему стално живи, односно место у коме се налази центар његових животних активности, професионалних, економских, социјалних и других веза које доказују његову трајну повезаност с местом у коме се настанио.

Боравиште је место у коме грађанин привремено борави ван места свог пребивалишта дуже од 90 дана (члан 3. тачка 3) ЗОПБГ).

Према одредби члана 18. став 2. тачка 1) Закона о избеглицама („Сл. гласник РС“, бр. 18/92, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 45/02, 30/10, у даљем тексту: Закон о избеглицама), Комесаријат по службеној дужности доноси решење о престанку статуса избеглице ако је лице стекло држављанство Републике Србије и покренуло поступак пријаве пребивалишта.

Сагласно мишљењу Министарства унутрашњих послова 03/9 број: 205-16/17-Р од 24. јануара 2017. године, које је дато по питању да ли избегло лице коме је у закуп додељен стан на територији Републике Србије има право да пријави пребивалиште у том стану: „У складу са одредбама Закона о пребивалишту и боравишту грађана („Сл. гласник РС“, бр. 87/11) право на пребивалиште у Републици Србији имају сви држављани Републике Србије који стално живе на територији Републике Србије. Имајући у виду наведено, лица која имају признат статус избеглице, а желе да пријаве пребивалиште на територији Републике Србије, потребно је да најпре стекну држављанство Републике Србије и да се потом правоснажним решењем наведеног Комесаријата истима укине статус избеглице, након чега могу поднети захтев за издавање личне карте, уколико имају више од 16 година живота.“

Према томе, право на порески кредит тј. на умањење утврђеног пореза на имовину за 50%, а највише 20.000 РСД, има порески обвезник, ако су испуњени сви следећи услови:

– да је право које је предмет опорезивања конституисано на згради или стану,

– да обвезник пореза на имовину станује у предметној згради, односно стану.

Према томе, имајући у виду мишљење Министарства унутрашњих послова, 03/9 број: 205-16/17-Р од 24. јануара 2017. године, према коме лица која имају статус избеглице имају право да пријаве пребивалиште у згради или стану на територији Републике Србије у којем станују (уз испуњење за то прописаних услова), као и да је пребивалиште место у коме се грађанин настанио са намером да у њему стално живи, односно место у коме се налази центар његових животних активности, професионалних, економских, социјалних и других веза које доказују његову трајну повезаност с местом у коме се настанио, сматрамо да нема основа да обвезници пореза на имовину остваре право на порески кредит ако, према евиденцијама о пребивалишту које воде надлежни органи, немају пријављено пребивалиште у тој згради или стану.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Да ли постоји обавеза документовања трошкова по основу накнаде исхране и градског превоза у месту боравка који се запосленом, упућеном на службено путовање, надокнађују у виду дневнице чија висина не прелази прописани неопорезиви износ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-712/2016-04 од 13.2.2017. год.)

Како се наводи, Правилником о раду Компаније дефинисано је да запослени у Компанији имају право на накнаду трошкова за време проведено на службеном путу у земљи и у иностранству у виду:

- дневнице за време проведено на службеном путу у земљи у износу од 2.000 динара,
- дневнице у износу од 40 евра за време проведено на службеном путу у иностранству у одређеним државама (које су таксативно побројане у Правилнику о раду),
- дневнице за службени пут у иностранство у друге земље, које нису побројане у Правилнику о раду, у износу прописаном Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника, у висини од 15 евра.

Поред тога, истиче се да су запослени у Компанији дужни да правдају трошкове превоза до места боравка на службеном путу, трошкове превоза за повратак до места рада, као и трошкове смештаја у месту боравка на службеном путу, достављањем рачуна.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 2) Закон 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 не плаћа

порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи – до 2.236 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство – до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно.

За утврђивање пореза на зараде по основу дневнице за службено путовање у иностранство, примања изнад износа прописаног од стране надлежног државног органа, односно изнад неопорезивог износа од 50 евра, конвертују се у динарски износ по званичном средњем курсу Народне банке Србије на дан обрачуна трошкова (члан 18. став 3. Закона).

Актом надлежног државног органа – Уредбом 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) уређују се услови под којима државни службеници и намештеници остварују право на накнаду трошкова који настају у вези с њиховим радом у државном органу, начин накнаде и висина накнаде трошкова (што, поред осталог, обухвата и висину накнаде трошкова за службено путовање у земљи и у иностранству), као и висина отпремнине.

Трошкови смештаја, исхране, превоза и остали трошкови у вези са службеним путовањем у земљи, сагласно одредби члана 7. Уредбе накнађују се запосленом, с тим да се трошкови исхране и градског превоза у месту у којем се врши службени посао накнађују преко дневнице.

Трошкови исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству (дневница) накнађују се у износу од 15 евра на свака 24 часа проведена у иностранству, сагласно одредби члана 20. Уредбе. У вези са одређивањем дневнице према трајању службеног путовања у иностранство, према одредби члана 24. став 1. Уредбе, на свака 24 часа проведена у иностранству запосленом припада једна дневница, а ако је преостало време проведено у иностранству дуже од 12 часова – припада још једна дневница, односно још половина дневнице ако је преостало време проведено у иностранству између осам и 12 часова. Ако је време проведено у иностранству дуже од 12 часова, а краће од 24 часа, запосленом припада једна дневница,

а ако је у иностранству проведено између осам и 12 часова – пола дневнице, а за свако задржавање у страниој држави, односно пропутовање кроз страну државу, које траје дуже од 12 часова запосленом припада једна дневница која је утврђена за ту државу (члан 24. став 2. Уредбе).

Одредбом члана 118. став 1. тачка 3) 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 накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путу у иностранству.

Како сагласно Закону о раду и према општем акту или уговору о раду, запослени код послодавца, који има статус привредног субјекта, имају право на припадајућу дневницу у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путу у иностранству, сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 2) Закона не плаћа се порез на зараде на примање по основу дневнице за службени пут у иностранство коју запослени у радном односу код послодавца оствари до износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство на начин прописан (Уредбом) од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно. У случају да се примање по основу дневнице за службени пут у иностранство запосленом исплаћује у износу већем од износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство, односно преко неопорезивог износа од 50 евра дневно, предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараде на део изнад неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 2) Закона и опорезује се у складу са одредбама чл. 13. до 16. Закона.

Дакле, када у складу са општим актом код послодавца запослени има право на износ дневнице за време проведено на службеном путу у земљи и у иностранству – износ припадајуће дневнице који је тим актом утврђен према трајању службеног путовања у земљи и у иностранству на начин прописан Уредбом, конкретно у износу до 2.000 динара дневно за службени пут у земљи и до 15 евра, односно до 40 евра дневно за службени пут

у иностранство, тај износ би представљао неопорезиви износ у предметном случају имајући у виду висину дневнице према општем акту код послодавца и на тако остварени припадајући износ дневнице не плаћа се порез на доходак грађана на зараду.

Стимувези, по основу примања запосленог у виду припадајуће дневнице за службено путовање у земљи и у иностранству, на коју запослени има право у складу са општим актом код послодавца, а која се исплаћује у висини до припадајућег неопорезивог износа (у конкретном случају, до 2.000 динара, односно до 15 евра или до 40 евра дневно), не постоји обавеза документовања трошкова који се накнађују путем дневнице.

2. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на приходе које физичка лица (који нису у радном односу код исплатиоца) остваре по основу ваучера за наградна путовања у земљи и иностранству?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-375/2016-04 од 13.2.2017. год.)

Према наводима из захтева, као и на основу накнадног појашњења захтева, осигуравајуће друштво је склопило уговоре о заступању у осигурању са агенцијама – правним лицима и предузетницима. Указује се да запослени у тим агенцијама врше продају полиса осигурања, као и да осигуравајуће друштво има намеру да запосленима у агенцијама који су били најуспешнији у продаји полиса осигурања, да ваучере за наградно путовање у земљи и иностранству. Указује се и на то да запослени у агенцијама нису запослени код осигуравајућег друштва – исплатиоца прихода.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 10) 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 осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, између осталог и награде, новчане помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која по својој природи чине доходак физичких лица, у износу преко 12.375 динара годишње, остварене од једног исплатиоца.

Опорезиви приход чини разлика између оствареног прихода и неопорезивог износа (члан 85. став 10. Закона).

Сагласно одредби члана 86. став 1. Закона стопа пореза на остале приходе износи 20%.

Имајући у виду законске одредбе као и наводе из дописа, у случају када осигуравајуће друштво као исплатилац прихода физичким лицима која нису у радном односу код њега, већ су запослени у агенцијама са којима је осигуравајуће друштво склопило уговор о заступању у осигурању, да ваучере за путовање у земљи и иностранству одређеним физичким лицима (запосленим у агенцијама) као награду за постигнуте резултате – јер су та лица била најуспешнија у продаји полиса осигурања, такво давање по својој природи има карактер других прихода физичких лица и подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно одредбама члана 85. став 1. тачка 10) и члана 86. Закона.

3. Да ли представништво страног правног лица има право коришћења олакшице по основу запошљавања нових лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-159/2016-04 од 6.2.2017. год.)

Према одредбама чл. 21в и 21д 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), право на коришћење пореских олакшица може да оствари послодавац – правно лице, односно предузетник који запосли ново лице, тако што право остварује у виду повраћаја дела плаћеног пореза на зараду за новозапослено лице.

Истоврсне олакшице прописане су и одредбама чл. 45. и 45в 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: Закон о доприносима).

Одредбом члана 5. став 2. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14) прописано је да је послодавац, у смислу овог закона, домаће, односно страног правно или физичко лице које запошљава, односно радно ангажује, једно или више лица.

Сагласно одредби члана 574. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 и 5/15), представништво страног привредног друштва је његов издвојен организациони део који може обављати претходне и припремне радње у циљу закључења правног посла тог друштва.

Представништво нема својство правног лица (члан 574. став 2. Закона о привредним друштвима).

Представништво може закључивати само правне послове у вези свог текућег пословања (члан 574. став 3. Закона о привредним друштвима).

Сагласно наведеним законским одредбама, сматрамо да нема основа да представништво страног правног лица које, сагласно Закону о привредним друштвима, нема својство правног лица, оствари право на коришћење олакшица за запошљавање нових лица, имајући у виду да према одредбама чл. 21в и 21д Закона и чл. 45. и 45в Закона о доприносима право на коришћење предметних олакшица може да оствари послодавац – правно лице.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Захтев за повраћај плаћеног пореза на употребу моторних возила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00468/2017-04 од 10.2.2017. год.)

Одредбом члана 5. став 1. тачка 2а) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14–др. закон, 140/14, 112/15 и 105/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на употребу моторних возила не плаћају законски заступници вишеструко ометене деце која су у отвореној заштити, односно о којима родитељи непосредно брину – на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њихово име, односно на име једног од њих, прво региструје у једној години, уз доказе о испуњености прописаних услова.

Доказе о испуњењу услова за остваривање права из става 1. тач. 1), 2) и 2а) овог члана издају надлежни органи, за годину у којој се врши регистрација (члан 5. став 2. Закона).

Плаћени порез на употребу моторних возила, за моторно возило које је уништено, односно одјављено, односно отуђено, пре истека важења регистрације, односно за моторно возило за које надлежном органу нису пружени докази о испуњењу услова за остваривање права из члана 5. став 1. овог закона, не сматра се више или погрешно плаћеним порезом, у смислу закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација (члан 5а став 1. Закона).

Одредбом члана 10. став 2. тачка 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, 15/16 и 108/16) прописано је да у порескоправном односу из става 1. тог члана, физичко, односно правно лице има право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено.

Према томе, ако приликом регистрације путничког моторног возила органу надлежном за регистрацију нису достављени докази о испуњењу услова за остваривање права на пореско ослобођење, које је издао надлежни орган за годину у којој се та регистрација врши, због чега је код регистрације тог возила порез на употребу моторних возила плаћен, нема основа за повраћај плаћеног пореза независно од разлога због којих ти докази нису достављени (нпр. због пропуста обвезника, зато што у време регистрације возила нису били испуњени прописани услови за издавање тог доказа ...).

С тим у вези, и поред разумевања за конкретну ситуацију, нема законског основа да се изврши повраћај пореза на употребу моторног возила који је плаћен приликом његове регистрације.

Да би право на пореско ослобођење било остварено код регистрације путничког аутомобила у наредним годинама, потребно је да се пре сваке регистрације за годину за коју се регистрација врши од надлежног органа прибави доказ о испуњењу услова за остваривање тог права и да се тај доказ достави надлежном органу уз захтев за регистрацију возила.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији примењују на закључене уговоре о закупу пословног простора?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-651/2016-04 од 7.2.2017. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закон 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 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Према одредбама члана 2. ЗПППА, тај закон примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез). ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза, и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 10. став 1 ЗПППА прописано је да је порескоправни однос 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.

Чланом 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 ... 104/16) прописани су изворни приходи јединица локалне самоуправе у које се, између осталих, убрајају 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, у складу са законом, приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини Републике Србије, које користи јединица локалне самоуправе, односно органи и организације јединице локалне самоуправе и индиректни корисници њеног буџета, приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини јединице локалне самоуправе.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона о финансирању локалне самоуправе почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона о финансирању локалне самоуправе).

Сагласно наведеном, указујемо да се одредбе ЗПППА не примењују на уговором засноване односе између странака – закључене уговоре о закупу пословног простора, што значи ни на потраживања и обавезе проистекле из облигационог односа.

2. Поступање надлежног другостепеног пореског органа у поступку по жалби пореског обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00918/2016-04 од 7.2.2017. год.)

Одредбама члана 3. 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, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, примењују се одредбе овог закона. Ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 147. ЗПППА прописано је да жалба не одлаже извршење пореског управног акта. Изузетно, другостепени порески орган може одложити извршење пореског управног акта против којег је изјављена жалба, ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео битну економску штету.

Закључак о одлагању извршења, против којег жалба није допуштена, доноси по хитном поступку другостепени порески орган.

По жалби другостепени порески орган мора одлучити у року од 60 дана од дана предаје жалбе.

Ако се поступак по жалби оконча на начин из члана 152. став 3. ЗПППА, првостепени порески орган је дужан да поступи по налогу другостепеног пореског органа у року од 40 дана од дана пријема другостепеног решења.

Ако је на основу пореског решења против којег је изјављена жалба покренут поступак принудне наплате, а поступак по жалби

се не оконча у року из ст. 4. и 5. овог члана, принудна наплата се прекида закључком док се пореском обвезнику не достави решење по жалби, односно док првостепени порески орган не поступи по налогу другостепеног пореског органа.

Чланом 150. ЗПППА прописано је да ако је жалба недопуштена, неблаговремена или изјављена од неовлашћеног лица, а првостепени порески орган је пропустио да је због тога одбаци, одбациће је другостепени порески орган.

Ако жалбу не одбаци, другостепени порески орган узима предмет у решавање.

Другостепени порески орган може да:

- 1) одбије жалбу;
- 2) поништи порески управни акт у целости или делимично;
- 3) измени порески управни акт.

Према члану 152. ЗПППА прописано је да ако другостепени порески орган утврди да су у првостепеном пореском поступку чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се у поступку није водило рачуна о правилима поступка која би била од утицаја на решавање пореске управне ствари, или да је диспозитив побијаног пореског управног акта нејасан или је у противречности с образложењем, он ће допунити поступак и отклонити изложене недостатке, сам или преко првостепеног пореског органа или замољеног органа.

Ако другостепени порески орган нађе да се на основу чињеница утврђених у допунском поступку пореска управна ствар мора решити друкчије него што је решена у првостепеном пореском управном акту, он ће решењем поништити првостепени порески управни акт и сам решити пореску управну ствар.

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.

Против новог решења из става 3. овог члана допуштена је жалба.

Ако другостепени порески орган утврди да су у првостепеном пореском управном акту погрешно оцењени докази, да је из утврђених чињеница изведен погрешан закључак у погледу чињеничног стања, да је погрешно примењен правни пропис на основу којег се решава ствар, или ако нађе да је на основу слободне оцене требало донети друкчије решење, он ће својим решењем поништити првостепени порески управни акт и сам решити ствар.

Ако другостепени порески орган утврди да је порески управни акт правилан у погледу утврђених чињеница и у погледу примене закона, али да се циљ због којег је акт донет може постићи и другим средствима повољнијим за пореског обвезника, он ће изменити првостепени порески управни акт у том смислу.

Одредбом члана 11. Закона о општем управном поступку („Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/2001 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/2010, у даљем тексту: ЗУП) прописано је да орган води поступак и доноси решење самостално, у оквиру овлашћења утврђеног законом, односно другим прописом. Овлашћено службено лице самостално утврђује чињенице и околности и на основу утврђених чињеница и околности примењује прописе на конкретан случај.

Чланом 232. ЗУП је прописано да кад другостепени орган утврди да су у првостепеном поступку одлучне чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се у поступку није водило рачуна о правилима поступка која су од утицаја на решење ствари, или да је диспозитив побијаног решења нејасан или је у противречности са образложењем, он ће допунити поступак и отклонити наведене недостатке сам или преко првостепеног органа или замољеног органа. Ако другостепени орган нађе да се на основу чињеница утврђених у допуњеном поступку управна ствар мора решити друкчије него што је решена првостепеним решењем, он ће својим

решењем поништити првостепено решење и сам решити управну ствар.

Ако другостепени орган нађе да ће недостатке првостепеног поступка брже и економичније отклонити првостепени орган, он ће својим решењем поништити првостепено решење и вратити предмет првостепеном органу на поновни поступак. У том случају, другостепени орган је дужан својим решењем да укаже првостепеном органу у ком погледу треба допунити поступак, а првостепени орган је дужан у свему да поступи по другостепеном решењу и да, без одлагања, а најдоцније у року од 30 дана од дана пријема предмета, донесе ново решење. Против новог решења странка има право на жалбу.

Према томе, уколико надлежни другостепени порески орган у поступку по жалби утврди да су у првостепеном пореском поступку чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се није водило рачуна о правилима поступка која би била од утицаја на решавање пореске управне ствари, те уколико нађе да ће те недостатке брже и економичније отклонити првостепени порески орган, може својим решењем поништити првостепени порески управни акт и вратити предмет првостепеном пореском органу на поновни поступак.

У том случају, другостепени порески орган је дужан да својим решењем првостепеном пореском органу укаже у којем погледу треба допунити 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.

Поред тога, другостепени порески орган, може, поступајући по жалби пореског обвезника уколико утврди да првостепени порески орган није у свему поступио по другостепеном решењу, у наведеној ситуацији, поштујући начело успешног и квалитетног остваривања и заштите права и правних интереса пореских обвезника, одлучи да својим решењем поништи првостепени порески управни акт и самостално реши пореску управну ствар.

ЦАРИНЕ

1. Да ли се уз обезбеђен доказ о пореклу EUR.1 може применити ослобођење од царине у случају закупа авиона који су у царинском поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина у складу са чланом 170. став 1. Царинског закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00104/2017-17 од 14.2.2017. год.)

Одредбама члана 171. став 1. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15 и 108/16) прописано је, између осталог, да ако настане царински дуг за робу стављену у поступак привременог увоза, износ дуга одређује се на основу елемената за обрачун дажбина који се примењују на дан прихватања декларације за стављање робе у поступак привременог увоза.

У складу са чланом 5. став 1. тачка 23) Царинског закона, елементи за обрачун дажбина су стопа царине и износ дажбина у складу са Царинском тарифом и сврставањем робе по тарифи, порекло робе, царинска вредност робе, као и количина, врста и стање робе. Сходно томе, доказ о пореклу робе представља један од елемената за обрачун дажбина који се примењују за робу која се ставља у поступак привременог увоза са делимичним ослобођењем.

Имајући у виду претходно наведено, мишљења смо да би при обрачуну царинског дуга у поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина над робом коју прати доказ о преференцијалном пореклу робе EUR.1 у складу са Споразумом о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, с једне стране и Републике Србије, с друге стране („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 83/08 и 12/14), износ увозних дажбина требало утврдити у складу са одредбама тог споразума.

2. Утврђивање царинског дуга приликом стављања у слободан промет робе претходно стављене у поступак царинског складиштења

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00166/2017-17 од 25.1.2017. год.)

Чланом 92. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10 ... 108/16) прописано је да се у спровођењу царинског поступка за који је роба декларисана примењују прописи који важе на дан прихватања декларације, ако није друкчије прописано.

Чланом 141. Закона прописано је да ако је за увозну робу у поступку царинског складиштења настао царински дуг трошкови складиштења и одржавања робе који настану за време складиштења неће се урачунати у царинску вредност робе, под условом да су ти трошкови приказани одвојено од стварно плаћене цене, односно цене коју треба платити за ту робу.

Ако је увозна роба била предмет уобичајених радњи у смислу члана 138. овог закона, приликом утврђивања увозних дажбина на захтев декларанта, прихватиће се врста, царинска вредност и количина робе каква је била у време настанка царинског дуга, у складу са чланом 251. овог закона, као да роба није била предмет уобичајених радњи.

Ако се увозна роба ставља у слободан промет у складу са чланом 101. став 1. тачка 3) овог закона, у циљу примене члана 251. овог закона, прихватиће се врста, царинска вредност и количина робе каква је била у тренутку стављања робе у поступак царинског складиштења.

Одредбе става 3. овог члана примењују се ако је као царинска вредност прихваћена вредност робе у тренутку стављања робе у поступак царинског складиштења, осим ако декларант захтева да се прихвати царинска вредност утврђена у тренутку настанка царинског дуга.

На основу члана 101. став 1. тачка 3) Царинског закона царински орган, у случајевима и на начин које пропише Влада, ради поједностављења поступка, одобрава да се роба стави у одређени поступак на основу књиговодствене исправе.

У складу са чланом 251. став 1. истог закона, износ увозних или извозних дажбина за одређену робу обрачунава се према прописима који су за ту робу важили на дан настанка царинског дуга, осим ако тим законом није другачије утврђено.

Чланом 289. став 2. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС“, бр. 93/10 ... 44/16) прописано је да ако се роба смештена у приватно царинско складиште типа Д ставља у слободан промет на основу књиговодствених исправа, примењују се меродавне карактеристике, царинска вредност и количина робе утврђени у тренутку стављања робе у поступак складиштења.

На основу наведеног произлази да се приликом стављања у слободан промет, по редовном поступку, робе стављене у поступак царинског складиштења, примењују врста (тарифна ознака), царинска вредност и количина робе који важе за ту робу на дан прихватања декларације за стављање у слободан промет, при чему се на захтев декларанта, за робу која је за то време била предмет уобичајених радњи, у износ увозних дажбина не урачунавају трошкови тих радњи или пораст вредности.

Ако се роба ставља у слободан промет на основу књиговодствене исправе, примењују се врста (тарифна ознака), царинска вредност и количина робе који су важили за робу у тренутку стављања те робе у поступак складиштења, осим ако декларант не захтева да се прихвати царинска вредност утврђена у тренутку настанка царинског дуга.

Ако се роба смештена у царинско складиште типа Д ставља у слободан промет на основу књиговодствене исправе, примењују се врста (тарифна ознака), царинска вредност и количина робе који су важили за робу у тренутку стављања те робе у поступак складиштења.

3. Захтев за појашњење услова за вршење транзита деривата нафте на Терминалу привредног друштва које послује у режиму Слободне зоне Смедерево и проблем разлике у

количини формално увезене робе – нафтних деривата (према товарном листу) и стварно примљених количина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00097/2016-17 од 25.1.2017. год.)

Чланом 63. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано је да лице које уноси робу у царинско подручје дужно је да робу пријави и без одлагања превезе, путем, на начин и у року који одреди царински орган, као и лице које преузме одговорност за превоз робе која је унета у царинско подручје, одговорно је за испуњење обавеза из става 1. овог члана, што јасно указује ко је носилац одговорности за превоз робе након уношења исте у царинско подручје.

Одредбом члана 67. Царинског закона прописано је да се по допремању, роба може прегледати или узорковати, како би се за њу одредило царински дозвољено поступање или употреба на захтев лица које је овлашћено да роби одреди царинско дозвољено поступање или употребу, уз одобрење царинског органа. Овде бисмо додали да се претходни преглед робе може извршити, односно урадити и по доласку робе на границу, на основу записника лиценцираних, независних контролних кућа, у складу са наведеним чланом. Ова законска одредба детаљније је регулисана чланом 150. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15 и 44/16) где царински орган на основу усменог или писаног захтева заинтересованог лица, одобрава преглед робе из члана 67. Царинског закона.

Такође, овде бисмо још напоменули и члан 611. наведене уредбе, којим је прописано да царински орган, на захтев одређеног лица у складу са чланом 242. Царинског закона, узима у обзир количине које недостају кад год се може доказати да је губитак настао искључиво због природе робе, а не због намера или манипулације од стране тог лица.

Напомињемо да не постоје прописи, односно универзални стандарди, којима је регулисана количина по којој може да се цени губитак робе приликом транспорта, па је ово министарство сагласно са ставом Управе царина да ће царински органи у сваком појединачном случају узети у обзир све околности (специфичност робе, уговорне одредбе и др. околности).

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли у случају када резидентно правно лице, по основу куповине секундарних сировина од нерезидентног правног лица – резидента Републике Мађарске (продавца секундарних сировина), врши исплату прихода другом нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Мађарске (купцу потраживања), на основу обавештења продавца секундарних сировина о продаји потраживања купцу потраживања, то резидентно лице треба да поднесе потврду о резидентности продавца секундарних сировина или купца конкретног потраживања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-00221/2016-04 од 1.2.2017. год.)

Према одредби члана 40. став 14. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), резидентно правно лице које откупљује секундарне сировине и отпад од резидентног, односно нерезидентног правног лица, дужно је да приликом исплате накнаде тим лицима обрачуна, обустави и на прописани рачун уплати порез по одбитку по стопи од 1% од износа накнаде, као и да поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу.

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. 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, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, нерезидент доказује потврдом о резидентности у

складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

У смислу одредаба члана 2. ст. 6. и 7. 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 ... 15/16—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, при чему, као прилог, уз пријаву подноси образац потврде о резидентности оверен од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент или оверени превод потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Према одредбама члана 20. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 ... 139/14), банке, односно резиденти, осим резидената – физичких лица, и нерезиденти, могу преносити, односно платити или наплатити потраживања и дуговања резидената која су настала по основу кредитног посла са иностранством, при чему се ти послови могу вршити само на основу уговора закљученог између преносиоца и примаоца потраживања и дуговања, уз обавезу преносиоца да дужника, односно повериоца из основног посла обавести о извршеном преносу.

Како се наводи у поднетом допису, резидентно правно лице, по основу куповине секундарних сировина од нерезидентног правног лица – резидента Републике Мађарске (продавца секундарних сировина), врши исплату прихода другом нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Мађарске (купцу потраживања), на основу обавештења продавца секундарних сировина о продаји потраживања купцу потраживања. С тим у вези, поставља се питање да ли резидентно правно лице приликом исплате наведених прихода купцу потраживања, треба да поднесе потврду о резидентности продавца секундарних сировина или купца конкретног потраживања.

Између Савезне Републике Југославије и Републике Мађарске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 10/01, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2003. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Мађарске.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16, поред осталог, предвиђа да су опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 7. (Добит од пословања) став 1, прописује да се добит предузећа државе уговорнице опорезује само у тој држави, осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне јединице која се у њој налази.

Имајући у виду наведено, приход који оствари нерезидентно правно лице (купац потраживања), резидент Републике Мађарске, од резидентног правног лица, по основу купљених потраживања од другог нерезидентног правног лица (такође, резидента Републике Мађарске) која се (потраживања) односе на продају секундарних сировина резидентном правном лицу, опорезује се само у Републици Мађарској. Ово из разлога јер односни приход нерезидентно правно лице није остварило преко сталне јединице у Републици Србији.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања добити предузећа само у Републици Мађарској), неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Мађарске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи (уз пореску пријаву) потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Мађарске)

потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Мађарске (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка (9) Уговора, то је Министар финансија, односно његов овлашћени представник). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 15/16) 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.

Сходно наведеним одредбама Правилника, резидентно правно лице дужно је да поднесе пореску пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице порез плаћа у држави чији је резидент, при чему, као прилог, уз пријаву подноси образац потврде о резидентности оверен од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент или оверени превод потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

У вези претходно наведеног, када резидентно правно лице, по основу куповине (откупа) секундарних сировина од нерезидентног правног лица, резидента Републике Мађарске (продавца секундарних сировина), другом нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Мађарске (купцу потраживања), на основу обавештења продавца секундарних сировина о продаји потраживања купцу потраживања, врши исплату прихода који се, у конкретном случају, опорезује само у Републици Мађарској, дужно је да поднесе пореску пријаву уз коју прилаже потврду о резидентности купца потраживања, имајући у виду да купац потраживања (стварни власник прихода) наплату доспелих потраживања врши у своје име и за свој рачун.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво – грађевинско предузеће које је, као извођач радова, закључило уговор са инвеститором о изградњи пословно стамбеног објекта може да врши (дугорочна) резервисања ради отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у тачно дефинисаном року – гарантном року?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1057/2016-04 од 13.2.2017. 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.

У предметном захтеву наведено је да је грађевинско предузеће, као извођач радова, закључило уговор са инвеститором

о изградњи пословно стамбеног објекта. Уговором је дефинисана обавеза извођача радова да обезбеди банкарску гаранцију за добро извршење посла, док је период важења гаранције за добро извршење посла до издавања Потврде о извршењу посла по истеку рока за пријаву уочених недостатака који износи 24 месеца од датума завршетка радова. У захтеву је наведено да предметно привредно друштва врши дугорочна резервисања за гарантни рок по основу издатих гаранција, меница и Уговора о изградњи.

Овим путем указујемо на одредбе параграфа 14. МРС 37: *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, којим је прописано да ће резервисање бити признато када:

(а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као последицу прошлог догађаја;

(б) је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза; и

(ц) може да се направи поуздана процена износа обавезе.

Уколико ови услови нису испуњени, резервисање неће бити признато.

У складу са чланом 29. став 2. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС”, бр. 95/14), прописано је да се на рачуну 400 – *Резервисања за трошкове у гарантном року*, исказују дугорочна резервисања за ризике по основу трошкова гарантног рока, а за који је остварен приход у пуном износу.

Имајући у виду наведено, указујемо да начин формирања резервисања за поправке у гарантном року треба да буде регулисан општим актом о рачуноводству на основу кога се обрачунава износ

текућих резервисања. С тим у вези, мишљења смо да, у конкретном случају, нема сметњи да привредно друштво врши дугорочна резервисања ради отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у гарантном року, с обзиром да је, према подацима из предметног захтева, наведено свакако предмет Уговора о изградњи (документ на основу којег може бити формирана процена о износу резервисања).

Резервисање за трошкове у гарантном року би, према нашем мишљењу, у овом случају задовољило услове за признавање прописане у оквиру МРС 37, с обзиром да:

– обавезујући догађај представља изградња објекта (прошли догађај) по основу којег постоји садашња обавеза (трошкови отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у гарантном року);

– највероватније ће доћи до одлива ресурса како би се измирила обавеза по овом основу;

– процена износа обавезе може да се изврши у складу са најбољом проценом будућих одлива на бази претходних искустава (нпр. коришћењем статистичких података из претходног периода о трошковима насталим по истом основу на другим објектима).

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно, у конкретном случају, привредно друштво (према подацима из финансијских извештаја за 2015. годину разврстано у средње правно лице) је у

обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућим Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ или МСФИ за МСП), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са наведеним стандардима.

РЕВИЗИЈА

1. Да ли лиценцирани овлашћени ревизор коме је изречена мера условног одузимања лиценце за обављање ревизије у складу са одредбама Закона о ревизији, може и након изрицања ове мере потписивати ревизорске извештаје?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-508/2017-16 од 13.2.2017. год.)

Законом о ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се услови и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезност ревизије, стручна оспособљеност лица и лиценце за обављање ревизије, давање и одузимање дозвола и лиценци за рад друштвима за ревизију и овлашћеним ревизорима, надзор над обављањем ревизије и изрицање мера у случају да се у поступку надзора утврди да су учињене повреде одредаба овог закона и правила струке, Комора овлашћених ревизора (у даљем тексту: Комора), оснивање и надлежности Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије (у даљем тексту: Одбор за јавни надзор), међународна сарадња са надлежним телима у области надзора, као и друга питања у вези са ревизијом.

Ревизија финансијских извештаја (у даљем тексту: ревизија), у смислу члана 2. тачка 1) овог закона, је поступак провере и оцене финансијских извештаја, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја на основу којих се даје независно стручно мишљење о томе да ли финансијски извештаји у свим материјално значајним аспектима дају истинит и поштен приказ финансијског стања и резултата пословања правног лица у складу са одговарајућом регулативом за израду финансијских извештаја.

Законска ревизија, у смислу члана 2. тачка 2) овог закона, означава ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја, састављених у складу са законом којим се уређује рачуноводство, а која је по овом закону обавезна.

Сагласно Закону, Комора обавља контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора ради провере да ли се при обављању ревизије поступа у складу са Међународним стандардима ревизије и одредбама овог закона (члан 71. Закона).

Одредбама члана 85. Закона прописано је које се врсте мера могу изрећи у поступку контроле квалитета рада лиценцираних овлашћених ревизора, а дефинисана је и надлежност за изрицање тих мера. С тим у вези, ако Комора у поступку контроле квалитета рада утврди да лиценцирани овлашћени ревизор не поступа у складу са одредбама овог закона и другим правилима ревизије, дужна је да Одбору за јавни надзор достави извештај о обављеној контроли са предлогом мера. На предлог Одбора за јавни надзор, Министарство финансија између осталих може решењем да изрекне и меру условног одузимања лиценце (став 2. тачка 3) овог члана). Решење о изрицању мере Министарство доставља Комори, наредног дана од дана када ово решење постане извршно. Комора је дужна да решење о изрицању мере без одлагања упише у Регистар изречених мера.

Одредбама члана 87. Закона дата је могућност да због повреде одредаба Закона, лиценцираном овлашћеном ревизору не буде одузета лиценца за обављање ревизије (мера условног одузимања лиценце) уколико у периоду који одреди Министарство и који не може бити краћи од шест месеци, ни дужи од две године, исти не учини нову повреду овог закона, због које је могуће одузимање лиценце, односно изрицање опомене.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да, у конкретном случају, лиценцирани овлашћени ревизор коме је сагласно Закону изречена мера условног одузимања лиценце, може обављати послове ревизије (укључујући и потписивање ревизорских извештаја) у смислу овог закона и након изрицања наведене мере.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо 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 95/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

Ј А В Н А С В О Ј И Н А

1. Да ли проценитељи, чија су овлашћења утврђена Законом о проценитељима вредности непокретности, представљају надлежни орган за процену тржишне вредности непокретности у смислу члана 29. став 1. Закона о јавној својини?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-42/2017-05 од 1.2.2017. год.)

Чланом 29. став 1. Закона о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14 и 108/16) прописано је да се непокретне ствари прибављају у јавну својину и отуђују из јавне својине полазећи од тржишне вредности непокретности, коју је проценио порески, односно други надлежни орган, у поступку јавног надметања, односно прикупљања писмених понуда, ако законом није друкчије одређено.

Имајући у виду наведене одредбе закона, мишљења смо да процену тржишне вредности непокретности, која се прибавља у јавну својину или се отуђује из исте, поред надлежног органа Пореске управе може вршити и лиценцирани проценитељ сходно Закону о проценитељима вредности непокретности („Сл. гласник РС“, бр. 108/16).

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ФЕБРУАРУ 2017. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о поступку за утврђивање права на исплату девизне штедње	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. год.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2017“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. год.
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „ЕВРОПСКО АТЛЕТСКО ПРВЕНСТВО У ДВОРАНИ 2017“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. год.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о врсти, количини и вредности робе на коју се не плаћају увозне дажбине, роковима, условима и поступку за остваривање права на ослобођење од плаћања увозних дажбина	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. год.

Уредба о изменама и допунама Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођење евиденције о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 9 од 10. фебруара 2017. год.
Уредба о допунама Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 14. фебруара 2017. год.
Уредба о измени Уредбе о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2017“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 12 од 22. фебруара 2017. год.
Уредба о измени Уредбе о издавању доплатне поштанске марке „ЕВРОПСКО АТЛЕТСКО ПРВЕНСТВО У ДВОРАНИ 2017“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 12 од 22. фебруара 2017. год.
Уредба о изменама Уредбе о евиденцији непокретности у јавној својини	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 13 од 24. фебруара 2017. год.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. год.
Правилник о начину и поступку обављања платног промета у оквиру система консолидованог рачуна трезора за девизна средства	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 13 од 24. фебруара 2017. год.
ОДЛУКЕ	
Одлука о изменама и допунама Одлуке о садржини и начину вођења регистара података о друштвима за осигурање/ реосигурање и другим субјектима надзора у делатности осигурања	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 11 од 17. фебруара 2017. год.
Одлука о изменама и допунама Одлуке о стицању звања и усавршавању овлашћених посредника и овлашћених заступника у осигурању	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 11 од 17. фебруара 2017. год.
ОСТАЛО	
Усклађени износи накнада из члана 32. став 3, члана 40. став 3, члана 45. став 1. тачка 4) и члана 54. став 3. Закона о дувану	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 3. фебруара 2017. 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