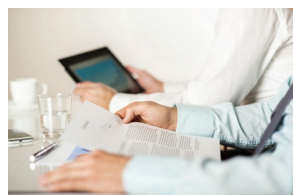
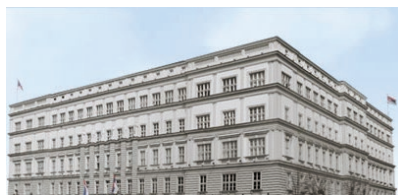




БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



6

2017.

LVII

ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 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.

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман улагања у непокретност – локал који предузетник користи за обављање делатности 13
2. Порески третман накнаде трошкова запосленом за лечење у иностранству и трошкова превоза и смештаја у сврху доласка до клинике у којој се спроводи лечење, као и расхода везаних за исплату те накнаде 19

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања за обавезу плаћања ПДВ страног лица које врши промет електричне енергије обвезницима ПДВ са седиштем у Републици Србији односно које су обавезе страног лица које се по основу тог промета евидентирало за обавезу плаћања ПДВ? 27
 2. Право на повраћај ПДВ у случају када обвезник ПДВ – предузетник настави да обавља делатност у форми привредног друштва 31
 3. Одређивање пореског дужника за промет добара који се врши у оквиру посла уградње (монтаже) опреме за системе техничке заштите 34
 4. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност 37
-

-
5. Порески третман промета санитетског возила који Специјалној болници врши обвезник ПДВ у Републици Србији, чију набавку Специјална болница врши новчаним средствима добијеним од хуманитарне организације из Велике Британије 40
 6. Остваривање права на рефакцију ПДВ страног држављанина .42
 7. Примена стопе ПДВ код опорезивања промета огревног дрвета 45
 8. Примена пореске стопе ПДВ на промет и увоз помагала код тешкоћа са мокрењем – папирних пелена, уложака и гаћица за инконтиненцију, за одрасле, као и подметача за кревет за инконтиненцију 46
 9. Порески третман услуга вештачења које пружа Стоматолошки факултет 48
 10. Опорезивање преноса права располагања на грађевинском објекту у складу са Законом о порезу на додату вредност 49
 11. Место промета и порески третман консултантских услуга које обвезник ПДВ пружа привредном друштву са седиштем у иностранству 56
 12. Ко је порески дужник за промет добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ који Агенцији за реституцију врши обвезник ПДВ? 59
 13. Докази потребни за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара повезаних са увозом добара који врши обвезник ПДВ 63
 14. Могућност остваривања пореског ослобођења за промет добара и услуга који се врши у оквиру програма помоћи мигрантској популацији, финансираних од стране Бироа за
-

хуманитарну помоћ Европске уније, посредством Међународне федерације друштава Црвеног крста и Црвеног полумесеца – Регионалне делегације са седиштем у Будимпешти 67

15. Остваривање пореског ослобођења за добра која се увозе као хуманитарна помоћ у складу са Законом о порезу на додату вредност 68

16. Одређивање износа укупног промета добара и услуга у претходних 12 месеци за сврху одређивања лица које се сматра малим пореским обвезником 70

17. Порески третман преноса дела имовине који чини земљиште и пројектна документација која се односи на изградњу ветропаркова на том земљишту, код статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање 72

18. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана физичког лица 76

19. Одређивање пореског дужника за испоруку са монтажом елемената сушаре са пратећом опремом коју обвезник ПДВ изврши другом обвезнику ПДВ 78

20. Примена пореске стопе код увоза урин катетера за једнократну употребу 80

21. Одређивање пореског дужника за промет посебно пружених услуга контролних прегледа система за аутоматску дојаву пожара, односно гаса, гашење пожара гасом, односно водом, апарата, односно хидранта за почетно гашење пожара, опреме и система за одвођење дима и топлоте и опреме и система за просторе угрожене експлозивном атмосфером 81

22. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за промет услуга

складиштења уљарица	84
23. Да ли физичко лице – власник земљишта на којем је планирана изградња грађевинског објекта за потребе решавања стамбених и других питања деце власника земљишта, може да се евидентира у систем ПДВ?	87
24. Одређивање пореског дужника за опорезиви пренос права располагања на грађевинским објектима у складу са Законом о ПДВ.....	89
25. Да ли физичко лице има право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана ако је, почев од 2003. године, ванкњижни власник ½ стана?	97
26. Садржина рачуна за извршени промет добара односно услуга за потребе остваривања права на одбитак претходног пореза ...	98
27. Да ли постоји обавеза страног правног лица да одреди пореског пуномоћника у складу са Законом о ПДВ, по основу давања у закуп пословне зграде (у индустријској зони), која се налази у Републици Србији, обвезнику ПДВ - домаћем правном лицу?	101
28. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ код продаје половних моторних возила у складу са чланом 36. Закона о ПДВ	105
29. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу услуга међународног превоза добара пружених закључно са 31.3.2017. године	109
30. Право на рефакцију ПДВ страног држављанина	112
31. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику	

ПДВ врши постављање (испоруку са монтажом) инсталација за функционисање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система односно доградњу, адаптацију, одржавање и поправке предметних система 116

32. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање инсталација за све врсте система техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација односно испоруку опреме за системе техничке заштите са уградњом..... 121

33. Одређивање пореског дужника за промет геодетских услуга у случају када су у предмету уговора о извођењу радова закљученог између обвезника ПДВ наведене геодетске услуге, при чему се промет тих услуга врши поред другог промета добара или услуга 126

34. Примена пореске стопе ПДВ на промет односно увоз одређених медицинских средстава која су од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстана у неактивна имплантабилна медицинска средства 131

35. Право на одбитак претходног пореза плаћеног при увозу добара у случају увоза добара у своје име а за туђ рачун, односно у случају тзв. увоза добара за познатог купца 133

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Утврђивање продајне цене непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка 139

2. Утврђивање (укупне) вредности трансакција са повезаним

лицем за сврху сачињавања извештаја у скраћеном облику, у смислу да ли се у вредност трансакције укључује износ обрачунатог и плаћеног ПДВ-а, односно укључивање у извештај о трансферним ценама у скраћеном облику вредности трансакције са повезаним лицем по основу датих или примљених аванса у пореском периоду 140

3. Порески третман прихода од камате на средства консолидованог рачуна трезора укључена у депозит банака који остварује град Београд 142

4. Порески третман прихода нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом који резидентно правно лице исплаћује сталној пословној јединици – огранку тог нерезидентног правног лица 144

5. Начин евидентирања отписа дуговања у пословним књигама пореског обвезника извршеног од стране државних поверилаца и порески третман предметног отписа 146

6. Обрачун пореске амортизације за стална средства чија је садашња вредност у пословним књигама једнака нули 149

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Утврђивање пореза на имовину за грађевинско земљиште и кућу за становање изграђену на том земљишту 153

2. Шта чини основицу пореза на имовину за стан за који је порески обвезник физичко лице, односно да ли се пореска основица умањује за 50% за стан за који је порески обвезник ималац права плодуживања или закупац стана на неодређено време? 156

-
3. Шта чини основицу пореза на имовину за пословни простор за који је порески обвезник физичко лице? 160
 4. Дали пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретност коју је обвезник продао престаје даном овере уговора о купопродаји код јавног бележника или даном примопредаје непокретности, односно даном исплате купопродајне цене – ако се примопредаја и исплата цене врше по протеклу уговором одређеног рока који почиње да тече након овере уговора, при чему је уговором уређено да до примопредаје продавац сноси трошкове који терете предметну непокретност (укључујући и трошак по основу пореза на имовину)? Када настаје пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретност која је стечена по основу уговора о купопродаји? . 163

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на накнаду по основу уговора о привременим и повременим пословима у случају када радно ангажовано лице остварује и накнаду трошкова превоза за долазак и одлазак са посла? 167
 2. Порески третман прихода физичких лица запослених на факултету, који из средстава остварених по основу пружања услуга у оквиру сарадње са привредом, врши исплату прихода тим физичким лицима 170
 3. Умањење опорезивог прихода који је предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана 173
 4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса по основу новчане накнаде коју у случају престанка радног односа послодавац исплаћује запосленом који није искористио годишњи одмор. 176
-

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли порески органи могу да врше наплату јавних прихода принудним путем од пореских обвезника чији се пословни рачуни у тренутку доношења решења о принудној наплати налазе у блокади? 179

ЦАРИНЕ

1. Покретање управног поступка по службеној дужности након спроведеног поступка накнадне контроле и примена члана 619. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом 183
2. Застарелост наплате царинског дуга за робу која је у поступку привременог увоза уз делимично ослобођење од плаћања увозних дажбина 186
3. Транзит акцизне робе са територије Европске уније на територију АПКМ, преко територије Републике Србије ван АПКМ 187
4. Попуњавање поједностављене декларације, односно редовне декларације код смештаја робе у царинско складиште типа Д.. 188
5. Царински третман робе која се износи из слободне зоне, а претходно је била стављена у слободан промет по повластици из члана 19. Закона о слободним зонама 190

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Веродостојна рачуноводствена исправа 193
-

2. Финансијски третман средстава добијених по основу ангажовања и учествовања Контроле летења Србије и Црне горе SMATSA d.o.o. у пројектима који су финансирани из фондова ЕУ 194

3. Да ли се ветротурбина у пословним књигама привредног друштва из Београда евидентира као непокретност (енергетски објекат који чини непокретност настала извођењем грађевинских радова са постављеном елисом, генератором, гондолом и др.) или се у пословним књигама евидентира као непокретност само део ветротурбине који је настао извођењем грађевинских радова (без елисе, генератора, гондоле и др.)? 197

ПОДСЕТНИК

финансијски прописи донети у јуну 2017. године 201

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман улагања у непокретност – локал који предузетник користи за обављање делатности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1425/2017-04 од 21.6.2017. год.)

Према наводима и достављеним прилозима, као и накнадном појашњењу захтева, власник предузетничке радње купио је у стамбено-пословној згради пословни простор – локал за обављање регистроване делатности, тако што је $\frac{3}{4}$ идеалних делова предметног пословног простора купио сагласно уговору о купопродаји непокретности који је као физичко лице (купац) закључио са продавцем (који је сувласник $\frac{3}{4}$ идеалних делова предметног пословног простора) и купопродајну цену платио као физичко лице од својих личних новчаних средстава, док је преостали део од $\frac{1}{4}$ идеалних делова предметног пословног простора купљен сагласно уговору о купопродаји непокретности који је као предузетник (купац) закључио са продавцима (који су сувласници са по $\frac{1}{8}$ идеалних делова предметног пословног простора) и купопродајну цену платио са рачуна предузетничке радње. Према даљим наводима, инвестициона улагања која су извршена у цео локал плаћена су са рачуна предузетничке радње (наводи да су плаћени рачуни за замену излога, замену електричних и водоводних инсталација, инсталација клима уређаја и др.). Поред тога, наводи се да се предметни локал искључиво користи за обављање делатности регистроване у АПР-у, да порез на имовину на $\frac{1}{4}$ идеалних делова предметног пословног простора плаћа лице као предузетник, док на $\frac{3}{4}$ идеалних делова плаћа као физичко лице према решењу пореског органа. Истиче

се да су наведене промене евидентирани у пословним књигама предузетника, као и да се предметни пословни простор води као основно средство у пословним књигама.

1. Приходом од самосталне делатности, сагласно одредби члана 31. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), сматра се приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Одредбом члана 32. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (у даљем тексту: предузетник).

Према одредбама члана 37б ст. 1. и 2. Закона, узимање које предузетник врши из пословне имовине за приватне потребе има третман пословног прихода, а улагање личне имовине у пословну имовину, осим улагања у сталну имовину, има третман пословног расхода предузетника. Узимање, односно улагање имовине из ст. 1. и 2. овог члана које није у новчаном облику, процењује се према упоредивој тржишној вредности, у складу са начелом сталности (став 3. тог члана Закона).

Одредбом члана 83. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 6/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано је да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Према мишљењу Министарства привреде, број: службено, од 10. новембра 2014. године, „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 „радња“ и не може бити странка у поступку (не може бити ни тужилац ни тужени).

Како радња не постоји као субјект у праву, то нису могући никакви уговори са радњом. За закључење уговора је, пре свега, потребан субјективитет, који се овде појављује у облику уговорне способности. Радња нема ни субјективитет, ни уговорну способност, иако има неких обележја која стварају утисак као да радња постоји као субјект у праву (пословно име, седиште, матични број, ...). Међутим, сва ова обележја су, у ствари, обележја предузетника, а не радње. Пословно име је име под којим предузетник обавља делатност. Седиште је место у коме предузетник обавља делатност, матични број је број под којим предузетник обавља делатност, итд.

Због статуса овакве „радње“, као организације без правног субјективитета, предузетник може закључити уговор са неким трећим, али не и са таквом „радњом“, чији је он оснивач. Чак и када би закључио такав уговор, он не би имао никаквог правног дејства.“

Имајући у виду законске одредбе, мишљење Министарства привреде, као и околности наведене у допису, када физичко лице које обавља делатност као предузетник, у циљу обављања предузетничке делатности изврши инвестициона улагања (конкретно, замена излога, замена електричних и водоводних инсталација, инсталација клима уређаја и др.) у пословни простор – локал (непокретност

на којој је власник; према позитивним прописима, право својине може да се упише на физичко лице с обзиром да предузетничка радња нема правни субјективитет) који је у целости евидентирао у пословним књигама као сталну имовину и који користи за обављање пословне делатности уписане код Агенције за привредне регистре и по основу које (делатности) плаћа порез на приходе од самосталне делатности, сматрамо да се у том случају не примењују одредбе члана 37б Закона, односно такво улагање не представља узимање које предузетник врши из пословне имовине за приватне потребе.

2. Одредбом 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: ЗПИ) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Одредбом члана 2. став 2. ЗПИ прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају:

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).

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. ЗПИ).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона (члан 4. став 1. тачка 1) ЗПИ).

Обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте предузетник који води пословне књиге – за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (у даљем тексту: имовина у пословним књигама), осим предузетника из става 4. тачка 1) овог члана (члан 4. став 5. тачка 3) ЗПИ).

Према одредби члана 4. став 5. тачка 3) ЗПИ, обвезник пореза на имовину из става 1. овог члана који не води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који не води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте физичко лице које остварује

приходе од самосталне делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана (у даљем тексту: предузетник) који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход.

Према одредби члана 85. став 1. Закона о привредним друштвима, предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности.

Дакле, предузетник који води пословне књиге дужан је да за непокретност коју користи за обављање делатности и коју је (у целости) евидентирао у пословним књигама, порез на имовину за (целу) непокретност утврђује самоопорезивањем (на Обрасцу ППИ-1).

На постојање обавезе утврђивања пореза на имовину самоопорезивањем нису од утицаја наводи да је физичко лице – предузетник право својине на предметној непокретности стекло по основу два уговора о купопродаји, при чему је предмет једног уговора било $\frac{3}{4}$ идеалног дела непокретности за чије стицање је физичко лице исплатило купопродајну цену из својих средстава стечених изван обављања регистроване делатности, а $\frac{1}{4}$ идеалног дела непокретности – по основу уговора за чије стицање је купопродајна цена исплаћена са рачуна предузетничке радње.

Напомињемо да је, у складу са чланом 40. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16) порески обвезник који установи да пореска пријава коју је поднео садржи грешку или пропуст, дужан да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени.

2. Порески третман накнаде трошкова запосленом за лечење у иностранству и трошкова превоза и смештаја у сврху доласка до клинике у којој се спроводи лечење, као и расхода везаних за исплату те накнаде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-366/2016-04 од 14.6.2017. год.)

Како се наводи, физичко лице – запослени код предметног послодавца, већ дуги низ година лечи се од ретког типа тумора. Указује се да је у пар наврата био оперисан и подвргнут зрачној терапији у Србији, али те терапије и операције нису довеле до излечења. Даље, наводи се да су због напредовања болести и непостојања адекватне терапије у нашој земљи, стручњаци из Института за онкологију и радиологију Србије препоручили упућивање оболелог у један од ретких центара за протонску терапију у иностранству, па с тим у вези предметни послодавац жели да директно на рачун иностране здравствене установе уплати целокупан износ неопходан за хоспитализацију и терапије за свог запосленог, као и да сноси трошкове превоза и смештаја који настану у сврху доласка до клинике у којој се спроводи лечење. Такође, предметни послодавац указује да би по завршетку лечења приложио фактуре клинике, доказе о томе како су средства искоришћена, детаљне извештаје лекара и потврду да овакав вид лечења није могуће обавити у Србији. У прилогу је достављена потврда Института за радиологију и онкологију Србије о спроведеном лечењу са мишљењем да је код пацијента потребно спровести терапију неком од напреднијих техника лечења, што може бити и протонска терапија, као и да у Србији не постоји центар у коме може да се спроведе таква терапија.

1. Са становишта Закона о порезу на доходак грађана и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање

Одредбом члана 9. став 1. тачка 28) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу новчане помоћи физичким лицима која служе за лечење у земљи или иностранству, у висини стварних трошкова лечења, документовано рачунима здравствене установе која је лечење извршила.

Према члану 13. став 1. ЗПДГ под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 18. став 1. тачка 5) ЗПДГ прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице – до 37.252 динара (у примени је од 1. фебруара 2017. године закључно са 31. јануаром 2018. године).

Право на пореско изузимање примања запосленог по основу солидарне помоћи ближе је уређено чл. 10. и 11. Правилника о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Сл. гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05, у даљем тексту: Правилник).

Према одредбама члана 10. Правилника, пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, коју исплаћује послодавац за запосленог или члана његове породице, може се остварити:

1) за случај болести – ако на основу медицинске документације, издате од стране референтне здравствене установе, односно лекарске комисије или од изабраног лекара и лекара одговарајуће специјалности, коју је дужан да поднесе запослени за себе или за члана његове породице, неспорно произлази:

(1) да се ради о болести која изискује веће трошкове у поступку дијагностицирања (снимање скенером, магнетна резонанца, лекарски прегледи и др.), односно веће трошкове лечења (оперативни захвати, лекови и др.) или санирања, односно одржавања здравственог стања и радне способности (ортопедска и друга помагала и др.);

(2) да је у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др.) неопходна медицинска рехабилитација у амбулантно-поликлиничкој или стационарној установи, која се не може обезбедити, односно финансирати из средстава обавезног здравственог осигурања;

2) за случај здравствене рехабилитације – упућивањем запослених, изложених посебним здравственим ризицима на раду, хронично преморених и физички исцрпљених, на здравствено-превентивни одмор и на рану рехабилитацију, у циљу заштите здравља и спречавања професионалних обољења, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту и заштиту на раду;

3) за случај инвалидности – ако инвалидност (губитак или трајно смањење способности за рад), која је утврђена од стране надлежног органа решењем о инвалидности, захтева повећане трошкове у функцији одржавања здравствених, професионалних и радних способности.

Чланом 11. став 1. Правилника прописано је да се исплата солидарне помоћи за случај болести, уз прописано пореско ослобођење, може вршити ако је основ за давање такве помоћи садржан у колективном уговору, односно другом општем акту послодавца и ако је о давању помоћи донета одлука надлежног органа послодавца.

Према одредби члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Ако је прописана основица доприноса виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, сагласно одредби члана 41. став 1. ЗДОСО.

Одредбом члана 104. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

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

Одредбама члана 120. тач. 1) и 4) Закона о раду прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ, као и друга примања.

Према мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања број: 011-00-944/2016-02 од 13. фебруара 2017. године, „уколико су средстава за накнаду трошкова запосленом за лечење у иностранству и трошкова превоза и смештаја у сврху доласка до клинике у којој се спроводи терапија и расхода везаних за исплату те накнаде, утврђена као солидарна помоћ, општим актом, односно уговором о раду, она не представљају зараду у смислу одредби Закона о раду. У супротном случају, уколико општим актом, односно уговором о раду, средства за накнаду трошкова запосленом за лечење у иностранству и трошкова превоза и смештаја у сврху доласка до клинике у којој се спроводи терапија и расхода везаних за исплату те накнаде нису утврђена као солидарна помоћ, она представља примање запосленог које има карактер зараде у смислу члана 105. став 3. Закона о раду.”

Имајући у виду наведено, а узимајући у обзир сврху примања које је као право запосленог опредељено општим актом код послодавца, може се закључити:

- Уколико је општим актом, односно уговором о раду предметна новчана помоћ за лечење утврђена као солидарна помоћ, то примање је предмет пореског ослобођења до висине неопорезивог износа сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 5) ЗПДГ (неопорезиви износ је 37.252 динара). На део преко неопорезивог износа обрачунава се и плаћа порез на зараду.

Накнада других трошкова, као што су конкретно накнада трошкова превоза и смештаја запосленог, у сврху доласка до клинике у којој се спроводи лечење, који су општим актом, односно уговором о раду утврђени као солидарна помоћ, али не испуњавају услове да би били солидарна помоћ сагласно одредбама члана 18. став 1. тачка 5) ЗПДГ и чл. 10. и 11. Правилника, сматрају се другим примањем запосленог које има карактер зараде у смислу чл. 13. и 14. ЗПДГ (као покривање расхода обвезника непосредним плаћањем).

По основу предметних примања (новчана помоћ за лечење, трошкови превоза и смештаја) када су општим актом, односно уговором о раду утврђени као солидарна помоћ, не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање с обзиром да она нема карактер зараде у смислу члана 105. став 3. Закона о раду.

- Уколико општим актом, односно уговором о раду предметна новчана помоћ за лечење није утврђена као солидарна помоћ у смислу члана 120. тачка 1) Закона о раду, не плаћа се порез на доходак грађана сагласно одредби члана 9. став 1. тачка 28) ЗПД на новчану помоћ у виду накнаде трошкова лечења за физичко лице – запосленог у радном односу код послодавца. Указујемо да је за остваривање пореског изузимања за лечење по наведеном основу (имајући у виду да послодавац на терет својих средстава врши плаћање у висини стварних трошкова тако да целокупан износ неопходан за хоспитализацију и терапије уплати директно на рачун иностране здравствене установе која у предметном случају спроводи хоспитализацију и терапије за лечење ретког облика канцера с обзиром да у Србији не постоји центар у коме може да се спроведе напреднија техника у лечењу те болести) неопходно да стварни трошкови буду документовани рачунима здравствене установе која је лечење извршила, као и да за то постоји правно валидна документација (нпр. фактуре клинике, доказ како су средства искоришћена, извештаји лекара, потврда да овакав вид лечења није могуће обавити у Србији, као и други докази на основу којих се може утврдити висина стварних трошкова лечења).

Накнада других трошкова, као што су конкретно накнада трошкова превоза и смештаја запосленог у сврху доласка до клинике у којој се спроводи лечење, који општим актом код послодавца, односно уговором о раду нису утврђени као солидарна помоћ, сматрају се другим примањем запосленог које има карактер зараде

у смислу чл. 13. и 14. ЗПДГ (као покривање расхода обвезника непосредним плаћањем).

По основу предметних примања (новчана помоћ за лечење, трошкови превоза и смештаја) када општим актом, односно уговором о раду нису утврђени као солидарна помоћ у смислу члана 120. тачка 1) Закона о раду, представљају друго примање запосленог које има карактер зараде у смислу члана 105. став 3. Закона о раду, на које се обрачунавају и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање. Доприноси по основу зараде обрачунавају се и плаћају до износа највише месечне основице доприноса која важи у моменту плаћања.

- Указујемо да примање које је предмет пореског изузимања (конкретно, по основу накнаде трошкова лечења) није предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, док се приход по основу зараде урачунава у основицу годишњег пореза на доходак грађана.

2. Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“ бр. 25/01... и 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЈ), 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.

У складу са одредбом члана 9. став 1. ЗПДПЈ, трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода.

Одредбом члана 9. став 2. ЗПДПЈ прописано је да се примања запосленог која се, у смислу закона којим је уређено опорезивање

дохотка грађана, сматрају зарадом, укључујући и примања на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде, признају као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су исплаћена, односно реализована.

У складу са наведеним законским одредбама, расходи које правно лице исказе по основу накнаде трошкова лечења запосленог (у висини стварних трошкова лечења, документовано рачунима здравствене установе у иностранству која је лечење извршила) у случају када је предметна новчана помоћ општим актом, односно уговором о раду утврђена као солидарна помоћ, признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су исплаћена, у складу са чланом 9. став 2. ЗПДПЛ.

У случају када општим актом, односно уговором о раду новчана помоћ за лечење запосленог није утврђена као солидарна помоћ, предметно примање се признаје као расход обвезника, сагласно члану 9. став 1. ЗПДПЛ, у обрачунатом износу, имајући у виду да предметно примање представља друго примање запосленог које има карактер зараде у смислу чл. 13. и 14. ЗПДГ, односно члана 105. став 3. Закона о раду (на које се плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање, а порез на доходак грађана се не плаћа сагласно члану 9. став 1. тачка 28) ЗПДЛ).

Поред наведеног, расходи које правно лице исказе у својим пословним књигама по основу накнаде других трошкова запосленог (оболелог лица), конкретно накнаде трошкова превоза до клинике у којој се спроводи лечење и смештаја који се сматрају другим примањем запосленог које има карактер зараде у смислу чл. 13. и 14. ЗПДПЛ (као покривање расхода обвезника непосредним плаћањем), признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су обрачунате, у складу са чланом 9. став 1. ЗПДПЛ.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања за обавезу плаћања ПДВ страног лица које врши промет електричне енергије обвезницима ПДВ са седиштем у Републици Србији односно које су обавезе страног лица које се по основу тог промета евидентирало за обавезу плаћања ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00326/2017-04 од 28.6.2017. 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 о ПДВ), промет електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, лицу које електричну енергију набавља ради даље продаје, а које у Републици Србији има седиште, односно сталну пословну јединицу којој се електрична енергија испоручује, сматра се опорезивим прометом у Републици Србији из члана 10а став 1. Закона о ПДВ. Наиме, у овом случају место предметног промета, у складу са чланом 11. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ, је у Републици Србији.

2. Страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, а које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици Србији искључиво обвезницима ПДВ, у конкретном случају промет електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, није дужно да одреди пореског пуномоћника и да се у Републици Србији евидентира за обавезу плаћања ПДВ.

3. Ако се страно лице, које нема обавезу одређивања пореског пуномоћника и евидентирања за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом о ПДВ, ипак евидентирало као обвезник ПДВ у Републици Србији, права и обавезе, који су прописани Законом

о ПДВ, остварује, односно испуњава преко пореског пуномоћника одређеног у складу са чланом 10а Закона о ПДВ (за сврху ПДВ), који поступа и име и за рачун страног лица.

Напомињемо, обавеза одређивања пореског пуномоћника за сврху ПДВ уређује се искључиво Законом о ПДВ.

4. За промет електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, од стране обвезника ПДВ другом обвезнику ПДВ који је електричну енергију набавио за даљу продају, извршен у Републици Србији у складу са чланом 11. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ, порески дужник је обвезник ПДВ – прималац електричне енергије. Према томе, када обвезник ПДВ са седиштем у иностранству изврши предметни промет обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији, порески дужник за тај промет је прималац – обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији. С друге стране, када обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији изврши предметни промет обвезнику ПДВ са седиштем у иностранству (страно лице), тај промет није предмет опорезивања ПДВ у складу са Законом о ПДВ, с обзиром на то да је место тог промета у иностранству. У овом случају, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ уређеног Законом о ПДВ нема ни обвезник ПДВ – испоручилац електричне енергије нити обвезник ПДВ – прималац електричне енергије.

5. На увоз електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, ПДВ се не плаћа.

6. У пореској пријави – Обрасцу ПППДВ прописаног Правилником о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/16) обвезника ПДВ – страног лица, по природи ствари, исказују се подаци који се односе на предмет опорезивања ПДВ – промет добара и услуга који обвезник ПДВ – страног лица врши у Републици Србији, промет добара и услуга који

је обвезнику ПДВ – страном лицу извршен у Републици Србији и увоз добара у Републику Србију. С тим у вези, за:

– промет електричне енергије (која се испоручује преко преносне, односно дистрибутивне мреже), а који обвезник ПДВ – страном лице врши обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији (који електричну енергију набавља ради даље продаје), исказује се податак о износу накнаде, без ПДВ, за тај промет у делу III, под редним бројем 3, у пољу 003 Обрасца ПППДВ;

– увоз електричне енергије у Републику Србију за који је Законом о ПДВ прописано пореско ослобођење, исказује се податак о вредности увезене електричне енергије исказаној у царинском документу у делу IV, под редним бројем 6, у пољу 006 Обрасца ПППДВ.

Подаци о промету електричне енергије, чија се испорука врши преко преносне, односно дистрибутивне мреже, од стране обвезника ПДВ са седиштем у Републици Србији обвезнику ПДВ са седиштем у иностранству (обвезник ПДВ – страном лице), који је електричну енергију набавио за даљу продају, не исказују се у пореској пријави – Обрасцу ПППДВ.

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ 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 о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (став 2. истог члана Закона о ПДВ).

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

Порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици, независно од тога да ли у Републици има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици (члан 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ).

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ (члан 10. став 2. тачка 4) Закона о ПДВ).

Према члану 10а став 1. Закона о ПДВ, страном лице које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено.

Страном лице које у Републици врши опорезиви промет добара и услуга искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, као и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу са овим законом, није дужно да у Републици одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ (члан 10а став 2. Закона о ПДВ).

Сагласно ставу 6. истог члана Закона о ПДВ, порески пуномоћник страног лица у име и за рачун тог страног лица обавља све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страном лице у складу са овим законом има као обвезник ПДВ

(подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго).

Одредбом члана 11. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ прописано је да се местом промета добара сматра место у којем прималац електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, а који је ова добра набавио ради даље продаје, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују.

2. Право на повраћај ПДВ у случају када обвезник ПДВ – предузетник настави да обавља делатност у форми привредног друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00188/2016-04 од 28.6.2017. год.)

Обвезник ПДВ – привредно друштво, које је у потврди Агенције за привредне регистре наведено као правни следбеник предузетника, има право на повраћај ПДВ стеченог у периоду док је обвезник ПДВ обављао делатност као предузетник. Наиме, у случају када је обвезник ПДВ – предузетник донео одлуку да ће наставити да обавља делатност у форми привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, а на основу које је Агенција за привредне регистре донела решење којим је истовремено брисан предузетник из регистра привредних субјеката и основано привредно друштво које преузима сва права и обавезе предузетника настале из пословања до тренутка оснивања тог привредног друштва, право на повраћај ПДВ које је стекао обвезник ПДВ – предузетник до оснивања привредног друштва може да оствари обвезник ПДВ – то привредно друштво (правни следбеник предузетника).

Одредбом члана 52. 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) прописано је да ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе, обвезник има право на повраћај разлике.

Ако се обвезник не определи за повраћај из става 1. овог члана, разлика се признаје као порески кредит (став 2. члана 52. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, порески обвезник може да тражи повраћај неискоришћеног износа пореског кредита из става 2. овог члана подношењем захтева, најраније истеком рока за подношење пореске пријаве за текући порески период.

Повраћај из ст. 1. и 3. овог члана врши се најкасније у року од 45 дана, односно у року од 15 дана за обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство, по истеку рока за предају пореске пријаве ако је пореска пријава благовремено поднета, у року од 45 дана, односно у року од 15 дана за обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство од дана подношења пореске пријаве која није благовремено поднета, односно од дана подношења захтева из става 3. овог члана (став 4. члана 52. Закона).

Одредбом члана 2. Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14, у даљем тексту: Правилник о повраћају ПДВ) прописано је да се обвезник ПДВ који у пореској пријави ПДВ, прописаној правилником којим се уређују облик и садржина пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и облику и садржина пореске пријаве ПДВ (у даљем тексту: Правилник), искаже износ за повраћај ПДВ, у тој пријави опредељује се за повраћај исказаног износа или да исказани износ пореза користи као кредит за наредни период, на начин прописан Правилником.

Према ставу 2. истог члана Правилника о повраћају ПДВ, опредељење из става 1. овог члана не сматра се захтевом за повраћај пореза у смислу члана 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10,101/11, 2/12–исправка, 93/12 и 47/13, у даљем тексту: ЗПППА).

Према члану 3. став 1. Правилника о повраћају ПДВ, ако се обвезник ПДВ (у даљем тексту: обвезник), у смислу члана 2. став 1. овог правилника, определи за повраћај ПДВ, повраћај ПДВ врши се на рачун у банци који је обвезник навео у пријави за евидентирање обвезника пореза на додату вредност прописаној Правилником.

Сагласно одредби члана 3а став 1. Правилника о повраћају ПДВ, ако се не изврши повраћај ПДВ у року прописаном одредбом члана 52. став 4. Закона, обвезник има право да поднесе захтев за повраћај ПДВ надлежном пореском органу у складу са ЗПППА.

По захтеву из става 1. овог члана надлежни порески орган поступа на начин прописан ЗПППА (члан 3а став 2. Правилника о повраћају ПДВ).

Према одредби члана 92. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), предузетник може донети одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва, при чему се сходно примењују одредбе овог закона о оснивању дате форме друштва.

На основу одлуке из става 1. овог члана врши се истовремено брисање предузетника из регистра привредних субјеката и регистрација оснивања привредног друштва из става 1. овог члана које преузима сва права и обавезе предузетника настале из пословања до тренутка оснивања тог привредног друштва (члан 92. став 3. Закона о привредним друштвима).

3. Одређивање пореског дужника за промет добара који се врши у оквиру посла уградње (монтаже) опреме за системе техничке заштите

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-381/2017-04 од 28.6.2017. 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, прометом добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника, сматра се испорука опреме за све врсте система техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација (нпр. алармни систем, контрола приступа, видео надзор, систем за дојаву пожара) са уградњом (монтажом опреме на електричне воде које је поставило друго лице) и пуштањем у рад, односно без пуштања у рад (које подразумева проверу функционисања система).

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески

обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 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.

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).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана,

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

4. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-236/2017-04 од 28.6.2017. год.)

Лицима 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) сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе. С тим у вези, Министарство пољопривреде и заштите животне средине – Дирекција за националне референтне лабораторије је лице из члана 9. став 1. Закона.

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга – обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. Закона, 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, за промет добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, у оквиру изградње грађевинског објекта – карантинског стакленика, који врши обвезник ПДВ Министарству пољопривреде и заштите животне средине – Дирекцији за националне референтне лабораторије, порески дужник за тај промет је Министарство пољопривреде и заштите животне средине – Дирекција за националне референтне лабораторије.

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

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

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

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

Одредбом члана 9. став 1. Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе

у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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. овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредби члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су 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).

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

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.

5. Порески третман промета санитарског возила који Специјалној болници врши обвезник ПДВ у Републици

Србији, чију набавку Специјална болница врши новчаним средствима добијеним од хуманитарне организације из Велике Британије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00387/2017-04 од 28.6.2017. год.)

Примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да изврши противчинидбу (промет добара или услуга) даваоцу новчаних средстава или другом лицу, не сматра се предметом опорезивања ПДВ. Према томе, на новчана средства која Специјална болница добија од хуманитарне организације из Велике Британије, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да ова новчана средства не представљају накнаду за промет добара и услуга. Међутим, када из добијених новчаних средстава Специјална болница набавља у Републици Србији добро – санитарско возило од обвезника ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), с обзиром на то да у овом случају не постоји основ за остваривање пореског ослобођења.

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.

У складу са одредбом члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

6. Остваривање права на рефакцију ПДВ страног држављанина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00073/2017-04 од 28.6.2017. 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), страни држављанин који није обвезник ПДВ и нема пребивалиште у Републици, има право на рефакцију ПДВ за купљена добра у Републици, која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, уколико се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ. Право на рефакцију ПДВ купац – страни држављанин може да оствари у складу са одредбама члана 7–9. Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14).

Напомињемо, ако добра у Републици Србији купује физичко лице које има двојно држављанство (нпр. држављанство Републике Србије и држављанство Швајцарске), у том случају, то физичко лице не сматра се страним држављанином из члана 56. Закона, што значи да нема право на рефакцију 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.

Одредбама члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара која инострани прималац

отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, ако се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

У складу са одредбом члана 56. Закона, на захтев страног држављанина који није обвезник и нема пребивалиште у Републици извршиће се рефакција ПДВ под условима из члана 24. став 1. тачка 4) овог закона.

Према одредби члана 7. став 1. Правилника, купац – страни држављанин из члана 56. Закона (у даљем тексту: купац), који купљена добра у Републици отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, право на рефакцију ПДВ за отпремљена добра остварује на основу захтева за рефакцију који, на захтев купца, попуњава обвезник – продавац.

Захтев из става 1. овог члана подноси се на Обрасцу РЕФ 4 – Захтев страног држављанина за рефакцију, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део и попуњава у три примерка, од којих оригинал и једну копију продавац даје купцу, а другу копију задржава у својој документацији (став 2. и 3. Правилника).

Одредбом члана 7. став 4. Правилника прописано је да продавац наплаћује од купца укупну вредност испоручених добара са ПДВ, а у пореској пријави исказује накнаду за испоручена добра и ПДВ као дуговани.

Према одредби члана 8. став 1. Правилника, купац остварује право на рефакцију ПДВ ако, приликом напуштања царинског подручја Републике, царинском органу да на увид рачуне, купљена добра и оригинал попуњеног Обрасца РЕФ 4.

У складу са одредбом члана 8. став 2. Правилника, пре овере Обрасца РЕФ 4, царински орган дужан је да утврди да ли:

1) су подаци из путне исправе истоветни са подацима из Обрасца РЕФ 4;

2) су добра дата на увид истоветна са добрима наведеним у Обрасцу РЕФ 4 и на приложеним рачунима, као и да та добра нису коришћена;

3) је укупна вредност добара са ПДВ исказана на Обрасцу РЕФ 4 већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

4) се добра износе пре истека рока од три месеца од дана испоруке (куповине) у Републици;

5) је оригинал Обрасца РЕФ 4 оверио и потписао продавац.

Ако су испуњени услови из става 2. овог члана царински орган оверава оригинал Обрасца РЕФ 4 и приложене рачуне потписом и печатом и у Образац РЕФ 4 уноси датум изношења добара са царинског подручја Републике (став 3. истог члана Правилника).

Према одредби члана 8. став 4. Правилника, оригинал рачуна и оверен Образац РЕФ 4 враћа се купцу, а копију Обрасца РЕФ 4 царински орган задржава за своје потребе.

У складу са одредбом члана 9. став 1. Правилника, купцу или подносиоцу захтева за рефакцију (доносиоцу овереног оригинала Обрасца РЕФ 4) плаћени ПДВ се враћа ако, у року од шест месеци од дана издавања рачуна, продавцу од кога је купљено добро достави оверен оригинал Обрасца РЕФ 4 на коме је потврђено да су испуњени услови из члана 8. став 2. овог правилника.

Према одредби члана 9. став 2. Правилника, ако је оверени оригинал Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана достављен поштом, купац или подносилац захтева доставља продавцу број рачуна у банци на који ће се извршити рефакција плаћеног ПДВ, ако тај број рачуна није наведен у Обрасцу РЕФ 4.

На основу овереног оригинала Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана продавац врши рефакцију плаћеног ПДВ купцу или подносиоцу захтева (став 3. истог члана Правилника).

Рефакција ПДВ врши се у динарима готовинском исплатом или уплатом на рачун у банци који наведе купац или подносилац захтева (став 4. истог члана Правилника).

Ако је исплата у готовини, продавац је обавезан да изврши рефакцију ПДВ одмах, а ако се дозначава на рачун купца, односно подносиоца захтева, уплата се врши у року од 15 дана од дана пријема захтева (став 5. истог члана Правилника).

Купац или подносилац захтева потписом на овереном оригиналу Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана потврђује пријем враћеног ПДВ у готовини (став 6. истог члана Правилника).

Оверен оригинал Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана потписан од стране купца или подносиоца захтева о пријему враћеног ПДВ у готовини, односно извршен налог за пренос средстава по основу рефакције ПДВ, служи продавцу као доказ за пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (став 7. истог члана Правилника).

7. Примена стопе ПДВ код опорезивања промета огревног дрвета

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00331/2017-04 од 28.6.2017. 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 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, у даљем тексту: Правилник), на промет, односно увоз огревног дрвета, тј. дрвета за огрев у облицама, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима, ПДВ се обрачунава и плаћа посебној стопи ПДВ од 10%. С тим у вези напомињемо, чињеница да купац огревног дрвета користи предметно добро као сировину за производњу лесонита и производњу паре као погонског горива за грејање, нема утицај на опорезивање промета предметног добра по пореској стопи од 10%.

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.

У складу са одредбом члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 10) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет или увоз огревног дрвета, укључујући брикете, пелет и друга слична добра од дрвне биомасе.

Одредбом члана 9. став 1. Правилника прописано је да се огревним дрветом, у смислу члана 23. став 2. тачка 10) Закона, сматра дрво за огрев у облицима, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима.

8. Примена пореске стопе ПДВ на промет и увоз помагала код тешкоћа са мокрењем – папирних пелена, уложака и гаћица за инконтиненцију, за одрасле, као и подметача за кревет за инконтиненцију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00180/2017-04 од 26.6.2017. год.)

На промет и увоз помагала код тешкоћа са мокрењем – папирних пелена и уложака, укључујући и гаћице за инконтиненцију, за одрасле, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 10% и

плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон).

Међутим, на промет и увоз подметача за кревет за инконтиненцију, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 20% и плаћа у складу са Законом, с обзиром да за промет и увоз предметног добра није предвиђено опорезивање по посебној стопи ПДВ.

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 ортоотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

У складу са одредбом члана 3. тачка 11) 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, у даљем тексту: Правилник), ортоотичким и протетичким средствима, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се помагала код тешкоћа са мокрењем:

- 1) урин кесе,
- 2) диск подлога за стому,
- 3) скупљач мокраће (уринал),
- 4) уринрецептор,
- 5) урин кеса са уграђеном диск подлогом,
- 6) самолепиви уринални кондом,
- 7) стални урин катетер или PVC урин катетер за једнократну употребу,
- 8) папирне пелене и улошци за одрасле,
- 9) вагикон.

Посебна стопа од 10% примењује се и код увоза добара из чл. 2–9. овог правилника, ако са та добра у истоветном називу разврстана, односно обухваћена прописом којим се уређује царинска тарифа (члан 10. Правилника).

9. Порески третман услуга вештачења које пружа Стоматолошки факултет

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00121/2017-04 од 26.6.2017. год.)

На промет услуга вештачења за потребе судских и других поступака које пружа обвезник ПДВ – Стоматолошки факултет Универзитета у Београду, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), с обзиром на то да за промет предметних услуга Законом није прописано пореско ослобођење.

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.

Одредбама члана 25. став 2. тач. 7) и 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и

смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа, као и за промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Према одредби члана 4. 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), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 7) Закона, сматрају превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за јавно здравље, клинике, институти, клиничко-болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, регистроване за обављање тих делатности, као и смештај, нега и исхрана болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Одредбом члана 7. став 1. Правилника прописано је да се услугама, у смислу члана 25. став 1. тачка 13) Закона, сматрају услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити.

10. Опорезивање преноса права располагања на грађевинском објекту у складу са Законом о порезу на додату вредност (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-275/2017-04 од 14.6.2017. 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), на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката. Наиме, новоизграђеним грађевинским објектима сматрају се објекти чија је изградња, односно доградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године, као и објекти чија је изградња, односно доградња започета од 1. јануара 2005. године. 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.).

Сходно наведеном, грађевински објекти чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, не сматрају се новоизграђеним грађевинским објектима у смислу Закона. Самим тим, економски дељиве целине у оквиру тих објеката, не сматрају се економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

2. Поред првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, ПДВ се опорезује и пренос права располагања на грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, 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 (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Према томе, када обвезник ПДВ – продавац грађевинског објекта (пословне зграде), чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године (конкретно 1965. године), и обвезник ПДВ – купац тог објекта који ће предметно добро користити искључиво 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 за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), у уговору, на основу којег се врши пренос права располагања на том добру, предвиде да се тај промет опорезује ПДВ, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – купац добра у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) Закона. ПДВ се обрачунава по пореској стопи ПДВ од 20%, имајући у виду да је, у конкретном случају, реч о преносу права располагања на пословној згради.

Напомињемо, чињеница да у тренутку када је продавац стекао конкретну пословну зграду – 1996. године тај пренос права није био опорезив ПДВ, већ да је по том основу плаћен порез на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину, не умањује право обвезника ПДВ – продавца и купца тог објекта, да у уговору, чији је предмет пренос права располагања, предвиде да се промет тог објекта – пословне зграде

опорезује ПДВ.

3. Обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, који је од другог обвезника ПДВ купио грађевински објекат (пословну зграду) чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, има право да ПДВ који је обрачунао за промет обвезника ПДВ – продавца предметног добра одбије као претходни порез у складу са Законом. Наиме, право на одбитак претходног пореза може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са Законом и да набављено добро користи за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

4. Поред тога, напомињемо да је обвезник ПДВ, који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке објеката за вршење делатности (нпр. обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона), дужан да изврши исправку одбитка претходног пореза ако у року краћем од десет година од момента прве употребе тог објекта престане да испуњава услове за остваривање овог права, у складу са Законом.

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

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.

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изградњености, 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 новоизградњеним 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 изградњен, односно доградњен 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 одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, у складу са 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) или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђују 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.

Одредбом члана 28. став 5. тачка 1) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) 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.

Према одредби става 6. истог члана Закона, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

Сагласно одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања које се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

11. Место промета и порески третман консултантских услуга које обвезник ПДВ пружа привредном друштву са седиштем у иностранству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-352/2017-04 од 14.6.2017. год.)

У складу са одредбом члана 12. став 4. 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), која се примењују од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ пружа консултантске услуге, које се односе на приватизацију привредног друштва са седиштем у Републици Србији, привредном друштву са седиштем у иностранству (које нема сталну пословну јединицу у Републици Србији), реч је о услугама које се пружају пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ, што значи да се место промета тих услуга одређује према месту у којем прималац услуга има седиште. С тим у вези, по основу пружања предметних услуга обвезник ПДВ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом о ПДВ. За промет наведених услуга обвезник ПДВ – пружалац услуга издаје рачун који, између осталог, треба да садржи напомену о одредби Закона о ПДВ на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ“. Поред тога, а у циљу евентуалног доказивања да је промет услуга извршен пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона о ПДВ, који има седиште у иностранству, препоручујемо да један од података предметног рачуна буде и податак о ПИБ-у страног лица – примаоца услуга (иако то није обавезно).

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).

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.

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

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

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ.

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Одредбом члана 11. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга за који се, у складу са чл. 11. и 12. Закона, сматра да је извршен у иностранству, осим у случају када врши промет добара и услуга физичком лицу, 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.

У рачуну који се издаје иностраном примаоцу може се изоставити податак о ПИБ-у примаоца рачуна (члан 13. Правилника).

12. Ко је порески дужник за промет добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ који Агенцији за реституцију врши обвезник ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-348/2017-04 од 13.6.2017. год.)

Лицима 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) сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе. С тим у вези, Агенција за реституцију, као правно лице основано Законом о враћању одузете

имовине и обештећењу („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 108/13, 142/14, 88/15–одлука УС), сматра се лицем из члана 9. став 1. Закона.

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга – обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. Закона, 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, ако је у конкретном случају реч о промету добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који врши обвезник ПДВ Агенцији за реституцију, порески дужник за тај промет је Агенција за реституцију.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 9. став 1. Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

Република, органи и правна лица обвезници су за промет добара и услуга из става 1. овог члана за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом. Сматра се да би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, у смислу овог закона, ако промет добара и услуга из става 1. овог члана, осим Републике, органа и правних лица, врши и друго лице (члан 9. став 2. Закона).

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

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

Сагласно одредби члана 2. став 1. Правилника 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), 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).

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

13. Докази потребни за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара повезаних са увозом добара који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00270/2017-04 од 13.6.2017. 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), који се у делу одређивања места промета услуга примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ изврши пореском обвезнику из члана 12. Закона промет услуга превоза добара повезаних са увозом добара, местом промета тих 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.

Према томе, када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у Републици Србији, место промета те услуге је у Републици Србији. За промет предметне услуге Законом је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, под условом да је вредност услуге превоза садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара, тј. ако обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза поседује документ о извршеној услузи превоза (СМР, СІМ, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Поред тога напомињемо, за остваривање наведеног пореског ослобођења обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза није дужан да поседује јединствену царинску исправу (ЈЦИ), коју издаје надлежни царински орган.

Када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству, место промета те услуге је у иностранству, с обзиром на то да је реч о услузи која није предмет опорезивања ПДВ у складу са Законом. За необрачунавање ПДВ по основу пружања предметне услуге није потребно испунити услове који су прописани за остваривање пореског ослобођења за услугу превоза добара која је предмет опорезивања ПДВ.

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.

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно је да се овим

чланом одређује порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга.

Према одредбама става 2. члана 12. Закона, 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 (члан 12. став 4. Закона).

Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима (члан 19. став 1. Закона).

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

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

2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) овог члана, сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици (став 3. члана 19. Закона).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако

је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. Закона.

Према одредби члана 2. 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, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1) Закона за превозне и остале услуге које су повезане са увозом добара, а које се сматрају споредним трошковима из члана 19. став 2. тачка 2) Закона, обвезник може да оствари уз поседовање доказа да је вредност тих услуга садржана у основици за обрачунавање ПДВ при увозу добара.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, доказима из става 1. овог члана за превозне услуге које су повезане са увозом добара сматрају се:

- 1) документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.);
- 2) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Одредбом члана 2. став 4. Правилника прописано је да се услугом превоза која је повезана са увозом добара из члана 24. став 1. тачка 1) Закона, а која се пружа:

- 1) пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона;
- 2) лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од државне границе до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона.

У рачуну који се издаје за услугу превоза добара из става 4. тачка 1) овог члана исказује се податак о укупном износу накнаде за услугу превоза, док се за услугу превоза добара из става 4. тачка 2) овог члана посебно исказује податак о износу накнаде за превоз извршен ван Републике Србије и накнада за превоз извршен на територији Републике Србије (члан 2. став 5. Правилника).

Лицем које врши услуге превоза добара, у смислу овог правилника, сматра се лице које фактички врши превоз добара, као и свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара (члан 2. став 6. Правилника).

14. Могућност остваривања пореског ослобођења за промет добара и услуга који се врши у оквиру програма помоћи мигрантској популацији, финансираних од стране Бироа за хуманитарну помоћ Европске уније, посредством Међународне федерације друштава Црвеног крста и Црвеног полумесеца – Регионалне делегације са седиштем у Будимпешти

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00084/2017-04 од 9.6.2017. год.)

За промет добара и услуга који се врши у складу са уговором о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено, 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 са правом на одбитак претходног пореза.

Наведено пореско ослобођење не примењује се на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији који није закључила државна заједница Србија и Црна Гора, односно Република Србија.

Према томе, на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ Црвеном крсту Србије, у оквиру реализације програма помоћи мигрантској популацији, финансираних од стране Бироа

за хуманитарну помоћ Европске уније, посредством Међународне федерације друштава Црвеног крста и Црвеног полумесеца – Регионалне делегације са седиштем у Будимпешти, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

15. Остваривање пореског ослобођења за добра која се увозе као хуманитарна помоћ у складу са Законом о порезу на додату вредност

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00264/2017-04 од 9.6.2017. год.)

Према одредби члана 26. тачка 1а) 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), када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, ПДВ се не плаћа, ако се тај увоз врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01 и 36/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 101/05–др. закон, у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи). Примаоци донације и хуманитарне помоћи, према Закону о донацијама и хуманитарној помоћи, могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће

и стране хуманитарне организације. Наиме, када наведена лица, са изузетком политичких странака (што је и прописано Законом о донацијама и хуманитарној помоћи), врше увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ, на тај увоз, а под условом да се увоз врши за рачун тих лица у смислу да су у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, издатој у складу са царинским прописима, наведена као власници добара која се увозе, као и под условом да се увоз у свему врши према одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи (што утврђује надлежни царински орган), ПДВ се не плаћа.

Напомињемо, у циљу остваривања пореског ослобођења за увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарне помоћи, прималац донације, односно хуманитарне помоћи, уз захтев за ослобођење, подноси царинарници и документацију прописану чланом 6. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи.

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.

Према одредби члана 7. Закона, увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике.

Сагласно одредби члана 26. став 1. тачка 1а) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ.

Према одредби члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примати донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној

помоћи прописано је да донације и хуманитарна помоћ, у смислу овог закона, могу бити у роби осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима.

Сагласно одредбама члана 6. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, ради коришћења повластица из члана 5. овог закона прималац донације и хуманитарне помоћи, уз захтев за ослобођење, подноси царинарници:

1) изјаву донатора, односно даваоца хуманитарне помоћи из које се види да се роба шаље бесплатно, односно други доказ да се роба плаћа из средстава прикупљених по основу донације и помоћи или из средстава остварених реализацијом хартија од вредности и по основу коришћења уступљених права;

2) изјаву да ће роба бити употребљена у хуманитарне, научне, просветне, културне, спортске, верске и уметничке сврхе, унапређење услова живота становништва и здравствене заштите, заштиту човекове средине и сл.;

3) извод из регистра, или други доказ да се бави делатношћу из тачке 2) овог става.

16. Одређивање износа укупног промета добара и услуга у претходних 12 месеци за сврху одређивања лица које се сматра малим пореским обвезником

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00369/2017-04 од 9.6.2017. год.)

Малим обвезником, 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 се лице које врши промет добара и услуга на територији Републике Србије и/или у иностранству, а чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци

није већи од 8.000.000 динара, односно које при отпочињању обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара. С тим у вези, израз „претходних 12 месеци“ подразумева временски период који се одређује у данима – 365 дана, односно 366 дана ако је реч о преступној години. Примера ради, на дан 18.3.2014. године одређује се износ укупног промета у претходних 12 месеци, а то је временски период од 18.3.2013. закључно са 17.3.2014. године.

Напомињемо, укупним прометом за сврху одређивања лица које се сматра малим пореским обвезником, сматра се промет добара и услуга који је опорезив ПДВ и промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду.

Сагласно одредби члана 33. став 1. Закона, малим обвезником, у смислу овог закона, сматра се лице које врши промет добара и услуга на територији Републике и/или у иностранству, а чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, односно које при отпочињању обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара.

Мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом (члан 33. став 2. Закона).

Мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону (члан 33. став 3. Закона).

У случају из става 3. овог члана, обавеза плаћања ПДВ траје најмање две године (члан 33. став 4. Закона).

По истеку рока из става 4. овог члана, обвезник може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ надлежном пореском органу (члан 33. став 5. Закона).

Укупним прометом из става 1. овог члана, а у складу са чланом 33. став 6. Закона, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Одредбом члана 38. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

17. Порески третман преноса дела имовине који чини земљиште и пројектна документација која се односи на изградњу ветропаркова на том земљишту, код статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-267/2017-04 од 9.6.2017. год.)

Када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине код статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стипендијом омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих услова: да је стипендијом обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да наставља да обавља исту делатност коју

је обављао преносилац. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом 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). Наиме, на промет сваког добра у имовини која се преноси, односно сваке услуге која се пружа преносом имовине примењују се одредбе Закона у смислу одређивања да ли је реч о промету за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, о промету за који је прописано пореско ослобођење, постојања споредног промета и др. С тим у вези, а у случају када део имовине који се преноси чини земљиште и пројектна документација која се односи на изградњу ветропаркова на том земљишту, пренос права на пројектној документацији сматра се споредним прометом услуга који се врши уз испоруку земљишта.

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ – привредно друштво који је за потребе обављања делатности производње електричне енергије набављао добра и услуге у циљу изградње четири ветропарка, и који после изградње првог ветропарка одлучи да, у поступку статусне промене привредног друштва издвајања уз оснивање, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, пренесе део имовине који чини земљиште и пројектна документација која се односи на изградњу три ветропарка на том земљишту, другом обвезнику ПДВ који ће се, такође, бавити делатношћу производње електричне енергије, нема обавезу да обрачуна ПДВ, с обзиром на то да је реч о промету за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. По основу предметног промета, а имајући у виду да је обвезник ПДВ – преносилац дела имовине имао набавке које се односе на изградњу четири ветропарка, од којих три неће изградити, обвезник ПДВ – преносилац дела имовине нема право на одбитак претходног пореза по основу набавки које се односе на изградњу та три ветропарка. Напомињемо, у пореском периоду

у којем је постало извесно, тј. донета одлука да ће се извршити предметни пренос дела имовине, обвезник ПДВ – преносилац дела имовине дужан је да исправи износ претходног пореза који се односи на набавке за изградњу три ветропарка.

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.

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.

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).

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

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.

Код преноса целокупне имовине или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом (члан 5. став 7. Закона).

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

преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

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

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца (члан 6. став 3. Закона).

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

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

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак

претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

18. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана физичког лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00124/2017-04 од 9.6.2017. 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 обрачунатог 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.

Према томе, с обзиром на то да је, у конкретном случају, купац стана имао у сусвојини кућу у периоду од 2013. до 2016. године, тај купац не испуњава услов за остваривање права на рефундацију ПДВ по основу куповине стана.

Одредбом члана 56а 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) 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).

19. Одређивање пореског дужника за испоруку са монтажом елемената сушаре са пратећом опремом коју обвезник ПДВ изврши другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00118/2017-04 од 9.6.2017. 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 другом обвезнику ПДВ изврши испоруку са монтажом елемената сушаре, укључујући и пратећу опрему која представља саставни део сушаре (нпр. вентилатори за циркулацију ваздуха, горионици и др.), што значи да се предметна опрема не може премештати са места на место без оштећења суштине објекта – сушаре, мишљења смо да је реч о промету добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, а као активност из групе 41.20 – Изградња стамбених и нестамбених зграда Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 1) Правилника.

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

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;

- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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).

20. Примена пореске стопе код увоза урин катетера за једнократну употребу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00229/2017-04 од 9.6.2017. 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 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, у даљем тексту: Правилник), промет, односно увоз ПВЦ урин катетера за једнократну употребу (катетери од ПВЦ материјала), опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, на промет и увоз катетера за једнократну употребу који нису од ПВЦ материјала, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%, с обзиром да за промет и увоз предметних добара није предвиђено опорезивање по посебној стопи ПДВ.

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да 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 одредби члана 3. став 1. тачка 11) подтачка (7) Правилника, прописано је да се ортотичким и протетичким средствима, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају стални урин катетер или ПВЦ урин катетер за једнократну употребу.

21. Одређивање пореског дужника за промет посебно пружених услуга контролних прегледа система за аутоматску

дојаву пожара, односно гаса, гашење пожара гасом, односно водом, апарата, односно хидранта за почетно гашење пожара, опреме и система за одвођење дима и топлоте и опреме и система за просторе угрожене експлозивном атмосфером
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00256/2017-04 од 8.6.2017. 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.

Међутим, промет посебно пружених услуга контролних прегледа система за аутоматску дојаву пожара, односно гаса, гашење пожара гасом, односно водом, апарата, односно хидранта за почетно гашење пожара, опреме и система за одвођење дима и топлоте и опреме и система за просторе угрожене експлозивном атмосфером, које подразумевају проверу исправности и функционалности предметних добара, не сматра се прометом услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. С тим у вези, порески дужник за промет тих услуга је обвезник ПДВ – пружалац услуга.

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

Промет 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.

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

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

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

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

22. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за промет услуга складиштења уљарица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00055/2017-04 од 7.6.2017. год.)

Основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара и услуга који се врши уз накнаду чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно

пружалац услуга прима или треба да прими за испоручена добра, односно пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није урачунат ПДВ.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ пружа услуге складиштења уљарица својим добављачима, а под претпоставком да накнаду за услуге складиштења остварује искључиво у новцу, а не и у добрима (нпр. уљарицама), основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуга складиштења чини износ новчаних средстава који за тај промет остварује или треба да оствари обвезник ПДВ – пружалац услуга, без ПДВ. Наиме, обвезник ПДВ има право да за једну исту услугу, коју пружа различитим лицима са којима има различите пословне односе, утврди и различите износе накнада. У том случају, обвезник ПДВ није дужан да обрачуна ПДВ на део накнаде (без ПДВ) који фактички не остварује по основу пружања услуга складиштења уљарица својим добављачима, а који би остварио када би предметне услуге складиштења пружао другим лицима.

Међутим, ако обвезник ПДВ пружа услуге складиштења уљарица својим добављачима и по том основу, примера ради, остварује накнаду делом у новцу, а делом у добрима – уљарицама, основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметних услуга чини збир износа новчаних средстава и износа тржишне вредности добара – уљарица (на дан испоруке добара – уљарица), без ПДВ.

Одредбом члана 17. 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) прописано је да пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими

за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом (члан 17. став 2. Закона).

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

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

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

Основица, у складу са одредбама става 4. истог члана Закона, не садржи:

1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;

2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

Ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

Правилником о начину утврђивања пореске основице за обрачунавање ПДВ код промета добара или услуга који се врши уз накнаду („Сл. гласник РС“, бр. 86/15) ближе је уређен начин утврђивања пореске основице за обрачунавање ПДВ код промета добара или услуга који се врши уз накнаду.

23. Да ли физичко лице – власник земљишта на којем је планирана изградња грађевинског објекта за потребе решавања стамбених и других питања деце власника земљишта, може да се евидентира у систем ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00119/2017-04 од 7.6.2017. год.)

Пореским обвезником, за сврху обавезног, односно по сопственом опредељењу евидентирања у систем ПДВ, сматра се, између осталих, и физичко лице које самостално врши промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности, при чему се делатношћу сматра трајна активност која се врши у циљу остваривања прихода. Евидентирање у систем ПДВ пореског обвезника подразумева да то лице има сва права (нпр. право на одбитак претходног пореза, односно право на повраћај ПДВ, уз испуњење прописаних услова), али и све обавезе (нпр. обавезу обрачунавања ПДВ за опорезиви промет добара или услуга, обавезу издавања рачуна, вођења евиденције, плаћања ПДВ) прописане Законом.

Примера ради, ако физичко лице – власник земљишта планира да се самостално бави делатношћу (трајном активношћу у циљу остваривања прихода), која подразумева продају – први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, то физичко лице има право да се евидентира у систем ПДВ подношењем евиденционе пријаве (Образац ЕППДВ) надлежном пореском органу. Физичко лице које се самостално бави предметном делатношћу, а које се није по сопственом опредељењу евидентирало у систем ПДВ, при чему је у претходних 12 месеци остварило укупан промет добара и услуга већи од 8.000.000 динара, дужно је да се, у складу са Законом, евидентира у систем ПДВ.

Међутим, физичко лице – власник земљишта на којем је планирана изградња грађевинског објекта, за потребе решавања

стамбених и других питања деце власника земљишта, нема право да се евидентира у систем ПДВ. Наиме, а у конкретном случају, реч је о активности физичког лица – власника земљишта, без намере да се бави делатношћу, тј. трајном активношћу у циљу остваривања прихода. То значи да конкретно физичко лице не поседује својства на основу којих би било опредељено као порески обвезник за сврху евидентирања у систем ПДВ, у складу са Законом.

Одредбом члана 8. 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) прописано је да је порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страно лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (став 2. истог члана Закона).

Сагласно одредби члана 33. став 1. Закона, малим обвезником, у смислу овог закона, сматра се лице које врши промет добара и услуга на територији Републике и/или у иностранству, а чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, односно које при отпочињању обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара.

Мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом (члан 33. став 2. Закона).

Мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону (члан 33. став 3. Закона).

У случају из стаза 3. овог члана. обавеза плаћања ПДВ траје најмање две године (члан 33. став 4. Закона).

По истеку рока из става 4. овог члана, обвезник може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ надлежном пореском органу (члан 33. став 5. Закона).

Укупним прометом из става 1. овог члана, а у складу са чланом 33. став 6. Закона, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Одредбом члана 38. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

24. Одређивање пореског дужника за опорезиви пренос права располагања на грађевинским објектима у складу са Законом о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00118/2017-04 од 7.6.2017. 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), на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру

новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката. Наиме, новоизграђеним грађевинским објектима сматрају се објекти чија је изградња, односно доградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године, као и објекти чија је изградња, односно доградња започета од 1. јануара 2005. године. 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.).

Сходно наведеном, грађевински објекти чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, не сматрају се новоизграђеним грађевинским објектима у смислу Закона. Самим тим, економски дељиве целине у оквиру тих објеката не сматрају се економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

2. За први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, а за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац предметних добара. Изузетно од наведеног, ако је реч о промету предметних добара код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека, односно о промету добара

над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом, који је извршен другом обвезнику ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – прималац добара.

3. Поред првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, ПДВ се опорезује и пренос права располагања на грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, 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 (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији),

Према томе, када обвезник ПДВ – продавац грађевинских објеката чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, односно економски дељивих целина у оквиру тих објеката, и обвезник ПДВ – купац предметних добара који ће предметна добра користити искључиво 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 за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), у уговору, на основу којег се врши пренос права располагања на тим добрима, предвиде да се тај промет опорезује ПДВ, порески дужник за предметни промет је

обвезник ПДВ – купац добара у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) Закона. ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи ПДВ од 10% или 20%, а у зависности од тога да ли је реч о преносу права располагања на стамбеним објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, који се опорезује по пореској стопи ПДВ од 10%, или о преносу права располагања на другим објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, који се опорезује по пореској стопи од 20%. Напомињемо, стамбеним објектима сматрају се 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.

4. Обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, који је од другог обвезника ПДВ купио грађевинске објекте чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, односно економски дељиве целине у оквиру тих објеката, има право да ПДВ који је обрачунао за промет обвезника ПДВ – продавца предметних добара одбије као претходни порез у складу са Законом. Наиме, право на одбитак претходног пореза може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са Законом и да набављена добра користи за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

5. Поред тога, напомињемо да је обвезник ПДВ који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке објеката за вршење делатности (нпр. обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона), дужан да изврши

исправку одбитка претходног пореза ако у року краћем од десет година од момента прве употребе тог објекта престане да испуњава услове за остваривање овог права, у складу са Законом.

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

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 осим 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.

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

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 и промета добара и услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

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

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

Према 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 ка тим добрима.

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима,

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

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

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

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

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.

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

1) који је опорезив ПДВ;

2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;

3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, у складу са 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) или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђују 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.

Одредбом члана 28. став 5. тачка 1) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) 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.

Према одредби става 6. истог члана Закона, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

Сагласно одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања које се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

25. Да ли физичко лице има право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана ако је, почев од 2003. године, ванкњижни власник $\frac{1}{2}$ стана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00244/2017-04 од 7.6.2017. год.)

Купац стана који од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче стан има (или је имао) у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије, нема право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана. Наиме, с обзиром на то да је, у конкретном случају, купац стана, почев од 2003. године, ванкњижни власник $\frac{1}{2}$ стана, услов за остваривање предметног права у случају куповине другог стана није испуњен.

Одредбом члана 56а став 1. Закона с 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 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.

26. Садржина рачуна за извршени промет добара односно услуга за потребе остваривања права на одбитак претходног пореза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00083/2017-04 од 6.6.2017. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат за промет добара и услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ 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). Један од услова за остваривање права на одбитак претходног пореза јесте поседовање рачуна који је, у складу са Законом, издао претходни учесник у промету – обвезник ПДВ. Садржина рачуна за промет добара и услуга уређена је Законом 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). С тим у вези, ако рачун за извршени промет садржи све податке прописане Законом и Правилником, а не садржи неке од података предвиђених другим прописом, та околност не представља основ за оспоравање права на одбитак претходног пореза.

С друге стране, сама чињеница да је рачун издат, не значи неизоставно и да је тај рачун издат у складу са Законом, тј. да је издат на дан, односно после настанка пореске обавезе (нпр. на дан, односно после извршеног промета).

Према томе, при доказивању да ли је промет извршен или није, узимају се у обзир све чињенице од значаја за утврђивање фактичког стања.

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

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (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, у складу са 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).

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

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

1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;

2) место и датум издавања и редни број рачуна;

3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;

4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;

5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

6) износ основице;

7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Одредбом члана 45. Закона прописано је да 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.

27. Да ли постоји обавеза страног правног лица да одреди пореског пуномоћника у складу са Законом о ПДВ, по основу давања у закуп пословне зграде (у индустријској зони), која се налази у Републици Србији, обвезнику ПДВ - домаћем правном лицу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-147/2017-04 од 6.6.2017. год.)

Страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, а које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици Србији, дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, осим ако тај промет врши искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима 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), као и ако је реч о промету услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз у складу са Законом.

Местом промета услуга у вези са непокретностима, којима се сматрају и услуге изнајмљивања (давања у закуп) непокретности, сматра се место у којем се непокретност налази.

Услуга изнајмљивања непокретности, у конкретном случају пословне зграде (у индустријској зони), која се налази у Републици

Србији, коју пружа страном правно лице обвезнику ПДВ – домаћем правном лицу, опорезује се по пореској стопи ПДВ од 20%.

Сагласно наведеном, по основу промета услуга изнајмљивања пословне зграде (у индустријској зони), која се налази у Републици Србији, који врши страном правно лице обвезнику ПДВ – домаћем правном лицу, страном правно лице није дужно (али има право) да одреди пореског пуномоћника у складу са Законом и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији. У овом случају, а под условом да се страном правно лице није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за опорезиви промет услуга страног правног лица има прималац услуга (обвезник ПДВ – домаће правно лице).

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.

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 8. став 1. Закона, порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност

произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (члан 8. став 2. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице.

Изузетно од става 3. овог члана, ако страном лице у Републици има сталну пословну јединицу, то страном лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица (став 4. члана 8. Закона).

Сталном пословном јединицом из ст. 3. и 4. овог члана сматра се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност (члан 8. став 5. 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 (члан 10. став 1. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици, независно од тога да ли у Републици има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици.

Према члану 10а став 1. Закона, страном лице које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено.

Страном лице које у Републици врши опорезиви промет добара и услуга искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, као и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу

са овим законом, није дужно да у Републици одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ (став 2. члана 10а Закона).

Одредбом члана 12. став 1. Закона 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 3. истог члана Закона, када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања 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.

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).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, местом промета услуга у вези са непокретностима, укључујући и услуге посредовања код промета непокретности, сматра се место у којем се налази непокретност (члан 12. став 6. тачка 1) Закона).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона, сматрају само оне услуге које су непосредно повезане са непокретностима.

Сматра се да су услуге непосредно повезане са непокретностима, према ставу 2. истог члана Правилника, у

следећим случајевима:

1) ако се пружају помоћу непокретности у смислу да је непокретност кључна и нужна за пружање услуге;

2) ако се пружају на непокретности или су усмерене ка непокретности, а за циљ имају промену која се односи на непокретност (правну или физичку).

Према одредби члана 3. став 1. тачка 9) Правилника, услугама из члана 2. овог правилника сматрају се изнајмљивање, односно давање на коришћење непокретности.

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

28. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ код продаје половних моторних возила у складу са чланом 36. Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-116/2017-04 од 5.6.2017. год.)

Одредбама члана 36. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ) уређен је посебан поступак опорезивања промета половних добара, укључујући и половна моторна возила, који врше обвезници ПДВ који се баве прометом тих добара. Наиме, обвезници ПДВ који се баве прометом половних моторних возила (нпр. лизинг компаније), утврђују основицу за обрачунавање ПДВ као разлику између продајне и набавне цене добра (опорезивање разлике), уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици, ако код набавке предметног добра њихов испоручилац није дуговао ПДВ или је користио опорезивање разлике. По основу промета код којег се примењује посебан поступак опорезивања из члана 36. ЗПДВ, обвезник ПДВ не може исказивати ПДВ у рачунима

или другим документима и нема право на одбитак претходног пореза за добра и услуге који су у непосредној вези са добрима која су предмет промета.

Међутим, ако би износ ПДВ обрачунат у поступку опорезивања разлике код продаје половног моторног возила, чији је пренос права својине предмет опорезивања у складу са Законом о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 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), био мањи од износа пореза на пренос апсолутних права који би за тај промет био обрачунат у складу са ЗПИ, на тај промет не плаћа се ПДВ, већ се плаћа порез на пренос апсолутних права у складу са ЗПИ.

Примера ради, ако је обвезник ПДВ – давалац лизинга набавио половно моторно возило од испоручиоца предмета лизинга (који за свој промет није дуговао ПДВ или је користио опорезивање разлике) по цени од 100.000 динара, а то моторно возило је дао у финансијски лизинг по цени од 101.500 динара, обвезник ПДВ – лизинг компанија, у циљу правилне примене ЗПДВ, односно ЗПИ, а под претпоставком да продајна цена од 101.500 динара није нижа од тржишне цене коју би за промет који врши лизинг компанија утврдио надлежни порески орган при утврђивању износа пореза на пренос апсолутних права у складу са ЗПИ, утврђује потенцијални износ ПДВ, односно пореза на пренос апсолутних права, који по основу конкретног промета треба да буде плаћен. Потенцијални износ ПДВ, који је израчунат тако што је на разлику између продајне и набавне цене половног моторног возила ($101.500 - 100.000 = 1.500$), примењена прерачуната пореска стопа ПДВ од 20%, тј. 16,6667% ($1.500 \times 16,667\%$), износи 250 динара. Потенцијални износ пореза на пренос апсолутних права, израчунат применом пореске стопе од 2,5% на продајну цену од 101.500 динара, износи 2.537,5 динара. Према томе, на конкретни промет не би се платио ПДВ, већ порез на пренос апсолутних права.

Одредбама члана 3. ЗПДВ 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. ЗПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Према одредби члана 4. став 3. тачка 2) ЗПДВ, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара на основу уговора о продаји са одложеним плаћањем којим је уговорено да се право располагања преноси најкасније отплатом последње рате.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза (члан 4. став 3. тачка 2а) ЗПДВ).

Према одредби члана 36. став 1. ЗПДВ, обвезници који се баве прометом половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета, утврђују основицу као разлику између продајне и набавне цене добра (у даљем тексту: опорезивање разлике), уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици.

Основица из става 1. овог члана примењује се ако код набавке добара њихов испоручилац није дуговао ПДВ или је користио опорезивање разлике из става 1. овог члана (став 2. члана 36. ЗПДВ).

У случајевима из члана 4. став 4. овог закона, као продајна цена за израчунавање разлике сматра се вредност из члана 18. овог закона (члан 36. став 3. ЗПДВ).

Код промета добара из става 1. овог члана, обвезник не може исказивати ПДВ у рачунима или другим документима и нема право на одбитак претходног пореза (став 4. члана 36. ЗПДВ).

Обвезник нема право на одбитак претходног пореза за добра и услуге који су у непосредној вези са добрима из става 1. овог члана (став 5. члана 36. ЗПДВ).

Према ставу 7. истог члана ЗПДВ, ако би износ ПДВ обрачунат у складу са одредбама ст. 1–3. овог члана за промет добара чији је пренос права својине предмет опорезивања у складу са законом којим се уређују порези на имовину, био мањи од износа пореза који би за тај промет био обрачунат у складу са тим законом, на тај промет не плаћа се ПДВ.

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 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 моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног.

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

Према одредби члана 27. став 4. ЗПИ, у случају из члана 23. став 1. тач. 4) и 5) и став 2. ЗПИ, пореску основицу чини тржишна вредност права која се преносе, односно дају у закуп, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежни порески орган.

Сагласно одредби члана 31. став 1. тачка 8) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос уз накнаду амбулантних возила, специјалних путничких возила за обуку кандидата за возаче са уграђеним дуплим ножним командама, као и путничких возила за такси и „rent a car“ који су посебно означени.

29. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу услуга међународног превоза добара пружених закључно са 31.3.2017. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-22/2017-04 од 5.6.2017. 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 обрачуна од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, односно плаћен при увозу, одбије као претходни порез, уз испуњење предвиђених 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.

Место промета услуга међународног превоза добара, извршеног закључно са 31.3.2017. године, одређује се према месту где је превоз обављен, а ако је превоз обављен и у Републици и у иностранству, одредбе Закона примењују се само на део превоза обављен у Републици. То фактички значи, да се само за део услуге међународног превоза добара који је обављен у Републици одређује порески третман, у смислу да ли се на тај део услуге може применити пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са чланом 24. став 1. тач. 1) и 8) Закона или је реч о делу услуге који је опорезив ПДВ по пореској стопи од 20%. У оба случаја, реч је о промету са правом на одбитак претходног пореза. Део услуге међународног превоза добара који је обављен у иностранству, није

предмет опорезивања ПДВ. Међутим, ако би се сматрало да је тај део услуге извршен у Републици, у том случају било би речи или о промету за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са чланом 24. став 1. тач. 1) и 8) Закона или о промету за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ по пореској стопи од 20%, а који је, такође, промет са правом на одбитак претходног пореза.

Према томе, по основу пружања услуга међународног превоза добара, извршених закључно са 31.3.2017. године, обвезник ПДВ не примењује одредбе члана 30. Закона, с обзиром на то да се наведене законске одредбе примењују у случају када постоји обавеза поделе претходног пореза на део који обвезник ПДВ може и део који не може да одбије од ПДВ који дугује, а то је случај када обвезник ПДВ користи набављена добра или пружене услуге да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза.

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

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

Одредбама члана 28. став 2. Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза 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.

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

Сагласно одредби члана 30. став 1. Закона, ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредби члана 30. став 2. Закона, ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза на начин из става 1. овог члана, а које користи за потребе своје делатности, да би

извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

Сразмерни порески одбитак утврђује се применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза у пореском периоду, умањеног за износе који су опредељени на начин из става 1. овог члана, као и за износ претходног пореза за који обвезник нема право на одбитак у смислу члана 29. став 1. овог закона (став 3. члана 30. Закона).

Процент сразмерног пореског одбитка за порески период, сагласно ст. 4. и 5. истог члана Закона, утврђује се стављањем у однос промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ и укупног промета добара и услуга у који није укључен ПДВ, извршеног од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава, при чему се у промет добара за утврђивање процента сразмерног пореског одбитка не урачунава промет опреме и објеката за вршење делатности.

У последњем пореском периоду, односно последњем пореском периоду календарске године, обвезник ПДВ врши исправку сразмерног пореског одбитка применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза из свих пореских периода у календарској години (члан 30. став 6. Закона).

30. Право на рефакцију ПДВ страног држављанина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00408/2017-04 од 2.6.2017. год.)

Страни држављанин који није обвезник и нема пребивалиште у Републици, има право на рефакцију ПДВ за купљена добра у Републици, која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, уколико су испуњени услови за остваривање предметног права, на основу Обрасца РЕФ 4 – Захтев страног држављанина за рефакцију прописаног Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14, у даљем тексту: Правилник), који попуњава и издаје продавац (на захтев купца), а који је оверен од стране надлежног царинског органа. Наиме, приликом напуштања царинског подручја Републике, а пре овере Обрасца РЕФ 4, царински орган је дужан да утврди да ли:

1) су подаци из путне исправе истоветни са подацима из Обрасца РЕФ 4;

2) су добра дата на увид истоветна са добрима наведеним у Обрасцу РЕФ 4 и на приложеним рачунима, као и да та добра нису коришћена;

3) је укупна вредност добара са ПДВ исказана на Обрасцу РЕФ 4 већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

4) се добра износе пре истека рока од три месеца од дана испоруке (куповине) у Републици;

5) је оригинал Обрасца РЕФ 4 оверио и потписао продавац.

Ако су сви наведени услови испуњени, царински орган оверава оригинал Обрасца РЕФ 4 и приложене рачуне потписом и печатом и у Образац РЕФ 4 уноси датум изношења добара са царинског подручја Републике. Поред тога напомињемо, када је реч о добрима која се, у складу са законом, могу отпремити у иностранство уз поседовање посебних дозвола, услов да се та добра отпреме у иностранство, а самим тим и за остваривање права на рефакцију ПДВ, је поседовање предметних дозвола.

У складу са одредбом 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 и 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), 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.

Одредбама члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара која иностранци прималац отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, ако се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 EUR, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

Иностраним примаоцем добара или услуга, у смислу овог члана, а према одредби члана 24. став 5. Закона, сматра се лице које:

- 1) је обвезник, а чије је место стварне управе ван Републике;
- 2) није обвезник, а има пребивалиште или седиште ван Републике.

У складу са одредбом члана 56. Закона, на захтев страног држављанина који није обвезник и нема пребивалиште у Републици извршиће се рефакција ПДВ под условима из члана 24. став 1. тачка 4) овог закона.

Према одредби члана 7. став 1. Правилника, купац – страни држављанин из члана 56. Закона (у даљем тексту: купац), који купљена добра у Републици отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, право на рефакцију ПДВ за отпремљена добра остварује на основу захтева за рефакцију који, на захтев купца, попуњава обвезник – продавац.

Захтев из става 1. овог члана подноси се на Обрасцу РЕФ 4 – Захтев страног држављанина за рефакцију, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део и попуњава се у три

примерка, од којих оригинал и једну копију продавац даје купцу, а другу копију задржава у својој документацији (ст. 2. и 3. истог члана Правилника).

Одредбом члана 7. став 4. Правилника прописано је да продавац наплаћује од купца укупну вредност испоручених добара са ПДВ, а у пореској пријави исказује накнаду за испоручена добра и ПДВ као дуговани.

Према одредби члана 8. став 1. Правилника, купац остварује право на рефакцију ПДВ ако, приликом напуштања царинског подручја Републике, царинском органу да на увид рачуне, купљена добра и оригинал попуњеног Обрасца РЕФ 4.

У складу са одредбом члана 8. став 2. Правилника, пре овере Обрасца РЕФ 4, царински орган дужан је да утврди да ли:

1) су подаци из путне исправе истоветни са подацима из Обрасца РЕФ 4;

2) су добра дата на увид истоветна са добрима наведеним у Обрасцу РЕФ 4 и на приложеним рачунима, као и да та добра нису коришћена;

3) је укупна вредност добара са ПДВ исказана на Обрасцу РЕФ 4 већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

4) се добра износе пре истека рока од три месеца од дана испоруке (куповине) у Републици;

5) је оригинал Обрасца РЕФ 4 оверио и потписао продавац.

Ако су испуњени услови из става 2. овог члана царински орган оверава оригинал Обрасца РЕФ 4 и приложене рачуне потписом и печатом и у Образац РЕФ 4 уноси датум изношења добара са царинског подручја Републике (став 3. истог члана Правилника).

Према одредби члана 8. став 4. Правилника, оригинал рачуна и оверен Образац РЕФ 4 враћа се купцу, а копију Обрасца РЕФ 4 царински орган задржава за своје потребе.

У складу са одредбом члана 9. став 1. Правилника, купцу или подносиоцу захтева за рефакцију (доносиоцу овереног оригинала Обрасца РЕФ 4) плаћени ПДВ се враћа ако, у року од шест месеци

од дана издавања рачуна, продавцу од кога је купљено добро достави оверен оригинал Обрасца РЕФ 4 на коме је потврђено да су испуњени услови из члана 8. став 2. овог правилника.

Према одредби члана 9. став 2. Правилника, ако је оверени оригинал Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана достављен поштом, купац или подносилац захтева доставља продавцу број рачуна у банци на који ће се извршити рефакција плаћеног ПДВ, ако тај број рачуна није наведен у Обрасцу РЕФ 4.

На основу овереног оригинала Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана продавац врши рефакцију плаћеног ПДВ купцу или подносиоцу захтева (став 3. истог члана Правилника).

Рефакција ПДВ врши се у динарима готовинском исплатом или уплатом на рачун у банци који наведе купац или подносилац захтева (став 4. истог члана Правилника).

Ако је исплата у готовини, продавац је обавезан да изврши рефакцију ПДВ одмах, а ако се дозначава на рачун купца, односно подносиоца захтева, уплата се врши у року од 15 дана од дана пријема захтева (став 5. истог члана Правилника).

Купац или подносилац захтева потписом на овереном оригиналу Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана потврђује пријем враћеног ПДВ у готовини (став 6. истог члана Правилника).

Оверен оригинал Обрасца РЕФ 4 из става 1. овог члана потписан од стране купца или подносиоца захтева о пријему враћеног ПДВ у готовини, односно извршен налог за пренос средстава по основу рефакције ПДВ, служи продавцу као доказ за пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (став 7. истог члана Правилника).

31. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање (испоруку са монтажом) инсталација за функционисање водоводних, канализационих, грејних и

климатизационих система односно доградњу, адаптацију, одржавање и поправке предметних система
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1501/2015-04 од 1.6.2017. 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 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање (испоруку са монтажом) инсталација за функционисање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система, обвезник ПДВ врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – 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. Такође, доградња, адаптација, одржавање и поправке предметних система сматрају се 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. Према томе, активности као што су: поправка пумпе за грејање, редован сервисни преглед горионика и инсталација за

грејање, одзрачивање радијатора (укључујући и њихово пражњење и пуњење) и периодични преглед гасних котларница, припадају групи 43.22 – Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 12) Правилника. Овој групи активности припада и испорука са монтажом, односно монтажа клима уређаја (који се сматрају апаратима за домаћинство).

Међутим, одржавање и поправке клима уређаја (који се сматрају апаратима за домаћинство) сврставају се у активности из групе 95.22 Класификације делатности, што значи да је за промет који се врши у оквиру тих активности порески дужник обвезник ПДВ који врши тај промет.

Напомињемо, 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).

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;

- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Када обвезник 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).

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

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).

32. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање инсталација за све врсте система техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација односно испоруку опреме за системе техничке заштите са уградњом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-107/2017-04 од 1.6.2017. 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 техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација – видео надзор, контрола приступа, контрола радног времена и сл. (у даљем тексту: системи техничке заштите) 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 системе техничке заштите 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 обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обвезник ПДВ – испоручилац добара није порески дужник, рачун за тај промет, између осталог, треба да садржи и 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.“

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом

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

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

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;

- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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).

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

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

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

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.

33. Одређивање пореског дужника за промет геодетских услуга у случају када су у предмету уговора о извођењу радова закљученог између обвезника ПДВ наведене геодетске услуге, при чему се промет тих услуга врши поред другог промета добара или услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-204/2017-04 од 1.6.2017. 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.

Услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, не сматрају се геодетске услуге, што значи да је порески дужник за промет тих услуга обвезник ПДВ који врши предметни промет.

Сагласно наведеном, у случају када су у предмету уговора о извођењу радова закљученог између обвезника ПДВ, наведене геодетске услуге, при чему се промет тих услуга врши поред другог промета добара или услуга, такође наведеног у предмету истог уговора, примера ради геодетске услуге се врше поред промета добара из области грађевинарства у оквиру изградње или реконструкције грађевинског објекта, обвезник ПДВ – пружалац геодетских услуга дужан је да за промет тих услуга обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. У овом случају, обвезник ПДВ – пружалац геодетских услуга издаје рачун у којем посебно исказује податке о промету за који је тај обвезник ПДВ порески дужник, а посебно о промету за који је порески дужник прималац добара и услуга.

Међутим, у случају када је, примера ради, предмет уговора о извођењу радова (закљученог између обвезника ПДВ) промет добара из области грађевинарства у оквиру изградње или реконструкције грађевинског објекта, при чему је накнада за предметни промет добара утврђена као збир свих трошкова (нпр. трошак за геодетске услуге), у том случају сматра се да је извршен само промет добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет

опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара 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.

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).

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

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

Према одредби члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

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

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

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о одредби овог закона на основу које није

обрачунат ПДВ;

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

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

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, у даљем тексту: Правилник о рачунима) 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 о рачунима, 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.

34. Примена пореске стопе ПДВ на промет односно увоз одређених медицинских средстава која су од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстана у неактивна имплантабилна медицинска средства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00236/2017-04 од 1.6.2017. год.)

На промет и увоз медицинских средстава „Juvederm (HYDRATE, ULTRA SMILE, ULTRA 2, ULTRA 3 и ULTRA 4)”, генеричког назива „Ињектабилни импланти за аугментацију ткива, хијалуронска киселина“, као и медицинских средстава „Juvederm (VOLBELLA with Lidocaine, VOLFIT with Lidocaine и VOLUMA with Lidocaine)”, генеричког назива „Ињектабилни импланти за аугментацију ткива, хијалуронска киселина са лидокаином“, која су од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстана у неактивна имплантабилна медицинска средства (што значи да се предметна добра не сматрају лековима нити медицинским средствима која се хируршки уграђују у организам, чији се промет, односно увоз опорезује по посебној стопи ПДВ од 10%), ПДВ се обрачунава и плаћа по општој пореској стопи од 20%.

Према одредби члана 23. 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) прописано је да 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 и 86/15), медицинским средствима – производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се:

1) имплантати:

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

35. Право на одбитак претходног пореза плаћеног при увозу добара у случају увоза добара у своје име а за туђ рачун, односно у случају тзв. увоза добара за познатог купца (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-202/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Предмет опорезивања ПДВ, 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), је промет добара, односно услуга који се врши у Републици Србији, као и увоз добара у Републику Србију. Прометом добара, у складу са Законом, сматра се, пре свега, пренос права располагања на добрима лицу које тим добрима може располагати као власник. У вези са наведеним, а у циљу доношења закључка по питању да ли у случају увоза добара у своје име а за туђ рачун (тзв. увоз добара за познатог купца), постоје два промета добара – промет добара између страног лица и лица које врши увоз добара у своје име а за туђ рачун и промет добара између лица које врши увоз добара у своје име а за туђ рачун и лица за чији рачун је извршен увоз добара или само промет добара између страног лица и лица за чији рачун је извршен увоз добара (у ком случају лице које увози добра у своје име а за туђ рачун врши промет услуге увоза добара коју пружа лицу за чији рачун врши увоз), и с тим у вези права на одбитак претходног пореза плаћеног при увозу добара, односно обавезе обрачунавања ПДВ за промет добара, односно услуга од стране лица које врши увоз добара у своје име а за туђ рачун (за рачун познатог купца), указујемо следеће:

Пре свега, на основу расположиве документације којом се доказује пословни однос између страног лица и лица које увози добра у своје име а за туђ рачун и/или лица за чији се рачун увозе добра (који је успостављен закључивањем посебног акта – уговора о продаји добара или издавањем рачуна о продаји добара), потребно је утврдити да ли је страном лице извршило промет добара (која су предмет увоза) лицу које врши увоз добара у своје име а за туђ рачун или лицу за чији је рачун извршен увоз добара.

Наиме, ако из расположиве документације произлази да је страном лице у пословном односу искључиво са лицем које увози добра у своје име а за туђ рачун, са пореског аспекта страном лице извршило је промет добара (која су предмет увоза), тј. пренос права располагања на тим добрима лицу које увози добра у своје име а за

туђ рачун, као и да то лице врши други промет добара (пренос права располагања) лицу за чији је рачун извршило увоз добара. У том случају, а с обзиром на то да се, у складу са царинским прописима, у рубрику 8 (Прималац) јединствене царинске исправе за стављање робе у слободан промет уписују подаци о примаоцу робе, при чему је прималац, односно увозник робе дефинисан као лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације власник робе или има слична права располагања робом, наведена рубрика садржи податке о примаоцу – лицу које увози добра у своје име а за туђ рачун. С тим у вези, лице које увози добра у своје име а за туђ рачун сматра се стварним власником добара која се увозе, што значи да то лице – обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу у складу са Законом, али и обавезу да за промет добара, који врши лицу за чији је рачун увезло добра, изда рачун, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Ако из расположиве документације произлази да је страно лице у пословном односу искључиво са лицем за чији рачун се врши увоз добара, односно у пословном односу и са лицем које увози добра у своје име а за туђ рачун и са лицем за чији се рачун врши увоз добара (при чему у том случају лице за чији се рачун врши увоз добара мора бити опредељено као лице које купује добра од страног лица), са пореског аспекта страно лице извршило је промет добара (која су предмет увоза), тј. пренос права располагања на тим добрима лицу за чији рачун се врши увоз добара. У том случају, рубрика 8 (Прималац) јединствене царинске исправе за стављање робе у слободан промет садржи податке о лицу за чији је рачун извршен увоз добара, имајући у виду да је реч о стварном власнику добара која се увозе. Обвезник ПДВ – стварни власник добара која се увозе има право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу у складу са Законом. У наведеном случају, лице које врши увоз добара у своје име а за туђ рачун сматра се пружаоцем услуге увоза добара. За

промет предметне услуге, обвезник ПДВ је дужан да изда рачун, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Поред тога, ако је обвезник ПДВ, који је пружио услугу увоза добара, истовремено извршио и плаћање накнаде за промет тих добара страном лицу, царину и друге увозне дажбине, као и ПДВ обрачунат од стране надлежног царинског органа за увоз предметних добара, наведене трошкове може да потражује од лица за чији је рачун увезао добра посебним навођењем тих трошкова (што подразумева опис и износ трошка) у рачуну који издаје за промет услуге увоза добара или издавањем посебног документа у којем су предметни трошкови наведени (нпр. обрачун увоза, рефундација трошкова увоза ...).

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 5) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је лице које увози добро.

На ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи, а за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је царински

орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено (одредбе чл. 58. и 59. Закона).

Према Прилогу 5. Попуњавање јединствене царинске исправе, део IV. Начин попуњавања рубрика ЈЦИ за стављање робе у слободан промет, привремени увоз, активно оплемењивање, поновни извоз, прераду под царинском контролом, царинско складиштење и уништење робе, став 22. Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку („Сл. гласник РС“, бр. 7/15, 45/15, 56/15, 88/15, 33/16, 79/16, 8/17 и 46/17, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се рубрика 8 (Прималац) попуњава тако што се уписује:

- у први ред (горњи десни угао) – ПИБ примаоца робе. Ако лице нема ПИБ, уписује се одговарајућа шифра из Кодекса шифара;
- у други ред – назив примаоца робе;
- у трећи ред – седиште, односно пребивалиште или боравиште и адреса примаоца робе.

Прималац, односно увозник робе је лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације, власник робе или има слична права располагања робом (став 23. истог дела и Прилога Правилника).

У складу са одредбом 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.

Одредбама члана 28. став 1. Закона прописано је да 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).

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Утврђивање продајне цене непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-126/2017-04 од 22.6.2017. год.)

Према одредби члана 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продајом) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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. Закона).

Као уговорена, односно тржишна цена из члана 28. став 1. Закона узима се цена без пореза на пренос апсолутних права (члан 28. став 2. Закона). Наиме, приликом преноса непокретности уз накнаду плаћа се порез на пренос апсолутних права, осим у случају када се такав пренос опорезује порезом на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

С тим у вези, када се пренос непокретности уз накнаду опорезује порезом на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, мишљења смо да се, за сврху утврђивања капиталног добитка, продајном ценом сматра уговорена цена без пореза на додату вредност.

2. Утврђивање (укупне) вредности трансакција са повезаним лицем за сврху сачињавања извештаја у скраћеном облику, у смислу да ли се у вредност трансакције укључује износ обрачунатог и плаћеног ПДВ-а, односно укључивање у извештај о трансферним ценама у скраћеном облику вредности трансакције са повезаним лицем по основу датих или примљених аванса у пореском периоду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-465/2017-04 од 21.6.2017. год.)

Према одредби члана 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу (члан 60. став 1. Закона).

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

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

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

2) износ позитивне разлике између расхода по основу те трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

Сагласно одредби члана 2. став 3. Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима („Сл. гласник РС“, бр. 61/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник), извештај у скраћеном облику из става 1. овог члана, обвезник може да поднесе за трансакције са повезаним лицима, осим за зајмове и кредите, које испуњавају један од следећа два услова:

1) да је трансакција са повезаним лицем једнократна у години за коју се подноси порески биланс и да њена вредност није већа од вредности промета за коју је законом који уређује порез на додату вредност прописана обавеза евидентирања за порез на додату вредност;

2) да укупна вредност трансакција са једним повезаним лицем у току године за коју се подноси порески биланс није већа од вредности промета за коју је законом који уређује порез на додату вредност прописана обавеза евидентирања за порез на додату вредност.

У смислу наведеног, мишљења смо да се код утврђивања вредности трансакције, односно укупне вредности трансакција са једним повезаним лицем у циљу утврђивања испуњености услова за подношење извештаја у скраћеном облику, вредност трансакције са повезаним лицем утврђује у вредности те трансакције без ПДВ-а, при чему се (у укупну вредност трансакција са повезаним лицем) не укључује вредност датих, односно примљених аванса, сходно члану 2. став 3. Правилника.

3. Порески третман прихода од камате на средства консолидованог рачуна трезора укључена у депозит банака који остварује град Београд

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-443/2016-04 од 9.6.2017. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматрају: установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе; политичка организација; синдикална организација; комора; црква и верска заједница; удружење; фондација и задужбина (члан 1. став 4. Закона).

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 60/14 ... 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, обвезник који примењује контни план за буџетски систем, а укључен је у консолидовани рачун трезора, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН – Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни план за буџетски систем за период од _____ до _____ 201__ године.

Законом о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 61/06 ... 104/16) уређује се обезбеђивање средстава

јединицама локалне самоуправе (општинама, градовима и граду Београду) за обављање изворних и поверених послова.

Према члану 4. Закона о финансирању локалне самоуправе, сви приходи јединице локалне самоуправе су општи приход буџета јединице локалне самоуправе и могу се користити за било коју намену, у складу са законом и одлуком о буџету јединице локалне самоуправе, сем оних прихода чији је наменски карактер утврђен законом.

У смислу одредаба чл. 5. и 6. Закона о финансирању локалне самоуправе, средства буџета јединице локалне самоуправе обезбеђују се из изворних и уступљених прихода, трансфера, примања по основу задуживања и других прихода и примања утврђених законом, при чему се изворним приходима јединице локалне самоуправе сматрају, између осталог, приходи од камата на средства буџета јединице локалне самоуправе.

Чланом 49. став 2. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09 ... 99/16) прописано је да се јавни приходи и примања уплаћују преко уплатних рачуна јавних прихода које посебним актом прописује министар.

Правилником о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Сл. гласник РС“, бр. 16/16 ... 46/17) прописују се рачуни за уплату јавних прихода на које се уплаћују јавни приходи и примања, као подрачуни система консолидованог рачуна трезора, услови и начин вођења рачуна за уплату јавних прихода, као и распоред средстава са тих рачуна, код Управе за трезор. У складу са тим правилником, приходи од камата које остварује јединица локалне самоуправе (град Београд) уплаћују се на уплатни рачун број: 840 741141 843 63 – *Приходи буџета града од камата на средства консолидованог рачуна трезора укључена у депозит банака.*

Имајући у виду наведене законске одредбе, мишљења смо да се приход јединице локалне самоуправе (града Београда) остварен (у конкретном случају) од камате (на средства консолидованог рачуна

трезора укључена у депозит банака) не може сматрати приходом оствареним на тржишту, и да, с тим у вези, град Београд по основу предметног прихода није обвезник пореза на добит правних лица.

4. Порески третман прихода нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом који резидентно правно лице исплаћује сталној пословној јединици – огранку тог нерезидентног правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-377/2016-04 од 8.6.2017. год.)

Одредбом члана 5. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон) прописано је да нерезидентни обвезник који обавља делатност на територији Републике пословањем преко сталне пословне јединице која води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (огранак и други организациони делови нерезидентног обвезника који обављају делатност), опорезиву добит утврђује у складу са овим законом и подноси за сталну пословну јединицу порески биланс и пореску пријаву.

Према одредби члана 40. став 1. тачка 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 дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона.

На приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари, као и накнада по основу услуга,

без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25% (члан 40. став 3. Закона).

Сагласно одредби члана 40. став 12. Закона, уколико резидентно правно лице исплаћује приходе сталној пословној јединици нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, оно је дужно да обрачуна и уплати порез по одбитку у складу са одредбама става 1. тачка 1) и става 3. овог члана.

У случају примене става 12. овог члана приходи на које се примењују одредбе става 1. тачка 1) и става 3. овог члана, као и расходи са њима повезани, не узимају се у обзир за потребе утврђивања пореске основице сталне пословне јединице нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (члан 40. став 13. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, на приход нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом из члана 40. став 1. тачка 1) и став 3. Закона, који (у конкретном случају) резидентно правно лице исплаћује сталној пословној јединици – огранку тог нерезидентног правног лица, обрачунава се и плаћа порез по одбитку. Предметни приход (умањен за износ плаћеног пореза по одбитку) не укључује се у основицу пореза на добит коју огранак утврђује у пореском билансу, на Обрасцу 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), при чему се податак о добити (односно губитку) пословне године (из биланса успеха огранка) коригује за износ предметних прихода (и евентуалних расхода), и у тако коригованом износу исказује под редним бројем 1. (односно 3) Обрасца ПБ 1, у смислу одредбе члана 40. став 13. Закона.

5. Начин евидентирања отписа дуговања у пословним књигама пореског обвезника извршеног од стране државних поверилаца и порески третман предметног отписа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-96/2017-04 од 8.6.2017. год.)

Сагласно одредби члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП, и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 23. став 1. Закона).

Сходно закону који уређује приватизацију, Влада може да донесе одлуку да државни повериоци субјекта приватизације отпишу дуг (са стањем на дан 31. децембар последње пословне године) према субјекту приватизације који послује у целини или већинским друштвеним или државним капиталом.

У конкретном случају, на основу одлуке Владе државни повериоци су отписали дуговања према обвезнику (субјекту приватизације), након чега је обвезник успешно приватизован у току 2016. године. С тим у вези, поставља се питање начина евидентирања наведеног отписа дуговања у пословним књигама

обвезника, односно могућности примене МРС 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи, у конкретном случају.*

За давање одговора по предметном питању (које по својој суштини представља претходно питање за одређење пореског третмана истог са аспекта закона који уређује опорезивање добити правних лица), обратили смо се Сектору за финансијски систем, као надлежном, и добили одговор у којем је, између осталог, наведено следеће:

„ ... У предметном захтеву, између осталог, је наведено следеће:

- у складу са Закључком Владе РС државни повериоци су отписали дуговања предметном привредном друштву и то привредно друштво је успешно приватизовано 11. јануара 2016. године;*

- сходно финансијским извештајима за 2016. годину овог привредног друштва, извршен је отпис дуговања у износу од 567.470.000,00 динара према државним повериоцима, што представља 50% укупних дуговања. Преосталих 50% дуговања није било могуће физички извршити услед браде Записничког утврђивања ових дуговања са Пореском управом РС и тај део дуга ће бити евидентиран приликом састављања финансијских извештаја за 2017. годину;*

- проблем који се појавио јесте на који начин би требало евидентирати наведени отпуст дуга, с обзиром да би, уколико се исти евидентира као приход, за последицу могао имати нереално увећање опорезивих прихода и исказивање добити, и сходно, обавезу плаћања пореза на добит применом стопе од 15%.*

... Овим путем указујемо на примену МРС 20: Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи, где су дефинисана државна давања која

представљају помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета. Она искључују оне облике државне помоћи који се не могу у разумној мери вредносно исказати, као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.

Према параграфу 20. МРС 20, државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке ентитету са којом нису повезани будући трошкови признаје се у Билансу успеха периода у којем се прима.

У складу са овим стандардом, постоје два опита приступа рачуноводству државних давања: капитални приступ, према коме се давање признаје ван биланса успеха и приходни приступ, према коме се давање признаје у билансу успеха током једног или више периода. Указујемо да у конкретном случају, према нашем мишљењу, не би било могуће применити капитални приступ, с обзиром да нема основа да се наведени отпуст дуга евидентира кроз Биланс стања, као нека врста капитала (поставља се питање који би то капитал могао бити) или резерви (нема основа јер се резерве пре свега формирају из добити у складу законом).

Имајући у виду наведено, а пре свега информације из предметног захтева, сматрамо да нису испуњени сви услови да би се наведени отпуст дуга могао сматрати државном помоћи у смислу МРС 20, односно овакав вид отпуста дуга (где су државни повериоци отписали дуговања предметном привредном друштву) није предмет регулације овог стандарда. Додатно напомињемо да у предметном захтеву није наведено на који начин је ово привредно друштво евидентирало пословне промене у вези са отпустом дуга приликом састављања извештаја за статистичке и друге потребе за 2016. годину.

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 предметно привредно друштво у је обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са МСФИ.“

Сагласно наведеном, уколико обвезник (као субјект приватизације), сагласно прописима о рачуноводству, отпис дуговања државних поверилаца у својим пословним књигама евидентира као приход, тако исказан приход представља опорезив приход у складу са чланом 23. став 1. Закона.

6. Обрачун пореске амортизације за стална средства чија је садашња вредност у пословним књигама једнака нули
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-93/2017-04 од 29.5.2017. год.)

Према одредби члана 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 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 МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, 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).

Сагласно одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Правилника, амортизација за стална средства разврстана у групе амортизације од II до V утврђује се применом дегресивне методе на укупну вредност средстава разврстаних по појединој групи и то применом прописане стопе, у првој години на набавну вредност, а у наредним годинама на износ неотписане вредности сталних средстава групе (салдо групе) утврђене на крају претходне године, увећане за вредност прибављених и умањене за вредност отуђених сталних средстава током године. Вредност отуђених сталних средстава одговара њиховој набавној вредности умањеној за припадајући износ пореске амортизације сваког отуђеног средства.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је, на основу уговора закљученог са добављачем, набавио стално средство које је, сагласно прописима о рачуноводству, исказао у својим пословним књигама као нематеријално средство, и које је (у складу са истим прописима) амортизовао до раскида уговора са добављачем, после чега је донео одлуку да се вредност предметног средства сведе на нулу. Имајући у виду да вредност предметног средства (разврстаног у II амортизациону групу) није у потпуности

амортизована за пореске сврхе, поставило се питање наставка обрачуна пореске амортизације. Исто питање поставило се и у случају опреме (разврстане у групама од II до V) коју обвезник поседује, а коју је престао да користи услед техничко-технолошке застарелости по ком основу је вредност предметне опреме у пословним књигама сведена на нулу, при чему ће се накнадно одлучити да ли ће се ова опрема дати на рециклажу, продати као половна опрема или секундарна сировина, или ће се донирати.

Према прописима којима се уређује рачуноводство, некретнине, постројења и опрема, као и нематеријална имовина, престају да се признају као стална средства приликом отуђења, или када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када обвезник донесе одлуку о престанку признавања вредности нематеријалне имовине, као и о престанку признавања вредности материјалних средстава – опреме (услед техничко-технолошке застарелости исте), сматрамо да предметна стална средства треба искључити из амортизационе групе (од II до V) у коју су разврстана, с обзиром да је престанком признавања предметних сталних средстава у пословним књигама обвезника дошло до престанка испуњења (једног од) услова неопходног за примену обрачуна пореске амортизације сталних средстава. Такође, у случају када обвезник, по истеку корисног века трајања сталних средстава (утврђеног у складу са прописима о рачуноводству) за која је вршио обрачун амортизације за пореске сврхе, та средства расходује и уништи, односно прода их као отпадни материјал или их поклони, што значи да их више не користи, мишљења смо да се у том случају ради о отуђењу, односно нерасполагању предметним сталним средствима, и да је, по том основу, обвезник дужан да иста (средства) искључи из одговарајуће амортизационе групе (од II до

V) у коју су разврстана.

Напомињемо да се салдо амортизационе групе у коју су разврстана предметна стална средства (чија је вредност у пословним књигама сведена на нулу, односно која су отуђена) умањује за износ неотписане вредности истих (набавна вредност тих средстава умањена за припадајући износ пореске амортизације), сагласно одредби члана 4. став 2. Правилника.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Утврђивање пореза на имовину за грађевинско земљиште и кућу за становање изграђену на том земљишту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00126/2017-04 од 20.6.2017. год.)

1. Одредбом 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) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају:

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).

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 10. став 3. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13), која уређује подношење пореске пријаве на Обрасцу ППИ-2, када се на земљишту налази објекат за који је (за цео објекат, за његов идеални део или за посебни део објекта: стан, гаража и сл.) обвезник исто лице, подноси се једна пореска пријава за земљиште, а друга пореска пријава за сваки објекат (односно за идеални или посебни део објекта) који се налази на том земљишту.

Према томе, предмет опорезивања порезом на имовину су непокретности на територији Републике Србије. Кад је на земљишту изграђен објекат – кућа за становање, то значи да је предмет опорезивања порезом на имовину и објекат – кућа за становање и земљиште, осим кад се порез плаћа на право својине на земљишту или на право коришћења грађевинског земљишта – у ком случају је предмет опорезивања земљиште површине преко 10 ари.

Обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге (што значи и физичком лицу које није предузетник) порез на имовину утврђује се решењем за сваку непокретност која је

предмет опорезивања, што значи да се порез утврђује применом корисне површине сваке конкретне непокретности и применом просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност. Стопа пореза на имовину за земљиште обвезника који не води пословне књиге је до 0,3%, а за остале непокретности је прогресивна (зависи од пореске основице). Такође, порески кредит – умањење утврђеног пореза прописано је (само) за зграду или стан у којем станује обвезник.

2. Одредбом члана 11. став 3. 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 су у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности министарства надлежног за послове финансија, акти (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.) о примени тих прописа које даје министар надлежан за послове финансија, односно лице које он овласти, обавезујући за поступање Пореске управе.

Акти из става 3. овог члана објављују се на интернет странама министарства надлежног за послове финансија и Пореске управе (члан 11. став 4. ЗПППА).

Према томе, а у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа којима је уређен порез на имовину, мишљења о примени тих прописа које даје министар надлежан за послове финансија односно лице које он овласти, обавезујући су за поступање надлежних пореских органа јединица локалне самоуправе, имајући у виду да сагласно члану 2а став 2. ЗПППА, ти органи у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних јавних прихода (па и

пореза на имовину) имају иста права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа.

2. Шта чини основицу пореза на имовину за стан за који је порески обвезник физичко лице, односно да ли се пореска основица умањује за 50% за стан за који је порески обвезник ималац права плодуживања или закупац стана на неодређено време?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00424/2017-04 од 2.6.2017. год.)

Одредбом 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) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој имаалац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају:

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).

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) имаалац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према одредби члана 5. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Према одредби члана 5. став 3. Закона, вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом

пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом.

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина земљишта његова укупна површина, а корисна површина објекта – збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта).

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (члан 6. став 5. Закона).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

Према томе, основицу пореза на имовину за стан за који је порески обвезник физичко лице (као обвезник који не води пословне књиге), чини вредност стана, која се утврђује према елементима: корисна површина конкретног стана и просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) станова у зони у којој се налази конкретни стан. Тако добијена вредност се у јединицама локалне самоуправе које су у складу са Законом донеле и објавиле одлуку о висини стопе амортизације (уз услов да је та одлука важила на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез), за објекте (што значи и за стан као посебни део објекта) умањује за амортизацију по стопи прописаној том одлуком, која не може бити већа од 1% годишње (применом пропорционалне методе), а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција конкретног стана.

У корисну површину стана, која је елемент за утврђивање вредности стана (која чини основицу пореза на имовину), не укључују се површине балкона, тераса, лођа и неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина (станова, пословног простора и сл.) у оквиру истог објекта.

Нема законског основа да се вредност стана која чини основицу пореза на имовину додатно умањује из разлога што је на стану конституисано право плодоуживања или право закупа у корист физичких лица у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време.

Напомињемо да се, сагласно члану 13. став 1. Закона, утврђени порез на имовину за стан у којем станује обвезник

умањује за 50%, а највише 20.000 динара. Дакле, по овом основу не умањује се пореска основица већ утврђени порез – само ако је испуњен прописани услов (да обвезник станује у стану за који је утврђен порез).

3. Шта чини основицу пореза на имовину за пословни простор за који је порески обвезник физичко лице?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00379/2017-04 од 2.6.2017. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 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), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Према одредби члана 5. став 3. Закона, вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом.

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;

- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Сходно одредби члана 6. став 2. Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина.

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (члан 6. став 5. Закона).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;

- 2) пољопривредно земљиште;

- 3) шумско земљиште;

- 4) станови;

- 5) куће за становање;

- 6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;

7) гараже и гаражна места.

Према одредби члана 7. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према томе, основицу пореза на имовину за пословни простор као посебни део објекта (у даљем тексту: пословни простор), за који је порески обвезник физичко лице – као обвезник који не води пословне књиге, чини вредност пословног простора, која се утврђује према елементима: корисна површина конкретног пословног простора и просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) Пословних зграда и других (надземних и подземних) грађевинских објеката који служе за обављање делатности, у зони у којој се налази конкретни пословни простор. Тако добијена вредност пословног простора се, у јединицама локалне самоуправе које су у складу са Законом донеле и објавиле одлуку о висини стопе амортизације (уз услов да је та одлука важила на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез), умањује за амортизацију по стопи прописаној том одлуком, која не може бити већа од 1% годишње (применом пропорционалне методе), а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција конкретног пословног простора.

Напомињемо да нема законског основа да основицу пореза на имовину за пословни простор за који је обвезник пореза на имовину физичко лице (као обвезник који не води пословне књиге)

чини вредност пословног простора коју је утврдио судски вештак грађевинске струке, на начин на који се у складу са МРС и МСФИ процењује фер вредност непокретности.

4. Да ли пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретност коју је обвезник продао престаје даном овере уговора о купопродаји код јавног бележника или даном примопредаје непокретности, односно даном исплате купопродајне цене – ако се примопредаја и исплата цене врше по протеклу уговором одређеног рока који почиње да тече након овере уговора, при чему је уговором уређено да до примопредаје продавац сноси трошкове који терете предметну непокретност (укључујући и трошак по основу пореза на имовину)?

Када настаје пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретност која је стечена по основу уговора о купопродаји?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00239/2017-04 од 1.6.2017. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима па 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) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим

су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

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 4. став 1. Закона о промету непокретности („Сл. гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15), уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе.

Према томе, у случају продаје непокретности за коју обавеза по основу пореза на имовину настала и постоји и на којој нису конституисана права, државина, односно коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона у корист лица које није ималац права својине (па се порез плаћа на право својине), пореска обавеза продавцу – власнику за ту непокретност престаје даном закључења уговора о продаји (што за уговоре закључене у облику јавнобележнички потврђене – солемнизоване исправе подразумева дан потврде – солемнизације од стране јавног бележника).

На одређивање дана престанка пореске обавезе није од утицаја ако је уговорено одложено испуњење појединих уговорених обавеза (на пример, плаћање купопродајне цене у уговором опредељеном року након закључења уговора, плаћање уговорене цене у ратама и сл.).

Такође, на одређивање дана престанка пореске обавезе продавцу непокретности није од утицаја уговором установљена обавеза продавцу да до примопредаје непокретности сноси трошкове који терете предметну непокретност, укључујући и трошак на име испуњења пореске обавезе по основу пореза на имовину до дана примопредаје. Наиме, обвезник пореза на имовину уређен је Законом, те нема основа да се мења вољом уговорних страна. То значи да од дана настанка пореске обавезе купцу непокретности,

купац јесте обвезник пореза на имовину (па има обавезу да поднесе пореску пријаву, плаћа порез ...).

Када је, по основу уговора о купопродаји, (физичко или правно) лице стекло право својине на непокретности, за коју обавеза по основу пореза на имовину постојала и на којој нису конституисана права, државина односно коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона у корист другог лица (лица које није стицалац права својине), обавеза по основу пореза на имовину том лицу – стицаоцу права својине настала је даном закључења уговора о купопродаји, у складу са прописима којима је уређен промет непокретности.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на накнаду по основу уговора о привременим и повременим пословима у случају када радно ангажовано лице остварује и накнаду трошкова превоза за долазак и одлазак са посла?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-254/2017-04 од 23.6.2017. год.)

Према члану 13. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ), под зарадом у смислу тог закона сматра се и уговорена накнада и друга примања која се остварују обављањем привремених и повремених послова на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања.

Не плаћа се порез на зараде на примања запосленог по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада – до висине цене месечне претплатне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.725 динара (члан 18. став 1. тачка 1) ЗПДГ).

Примања по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, дневнице за службено путовање у земљи и у иностранство, накнаде трошкова смештаја на службеном путовању и накнаде превоза на службеном путовању, која остварују лица која нису у радном односу, али за свој рад остварују приходе за које су обвезници пореза на зараду у смислу ЗПДГ, предмет су пореског

ослобођења до висине неопорезивог износа сагласно ставу 2. члана 18. ЗПДГ.

Према члану 6. тачка 8) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) лице које обавља привремене и повремене послове је осигураник који обавља послове по уговору о привременим и повременим пословима, закљученом у складу са законом који уређује радне односе, и по том основу остварује уговорену накнаду.

Лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (члан 6. тачка 17) ЗДОСО).

Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду (члан 6. тачка 18) ЗДОСО).

Према одредби члана 6. тачка 27) ЗДОСО, најнижа месечна основица доприноса је најнижи износ на који се обрачунавају и плаћају доприноси за један календарски месец осигурања.

На примање физичког лица које обавља привремене и повремене послове по основу уговора о привременим и повременим пословима, обрачунава се и плаћа допринос за пензијско и инвалидско осигурање, за здравствено осигурање и за осигурање за случај незапослености, сагласно одредбама чл. 7, 8. и 9. ЗДОСО.

Основица доприноса за лица која обављају привремене и повремене послове, као и за послодавце је уговорена накнада по том основу (члан 16. ЗДОСО).

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. ЗДОСО).

Сагласно одредбама члана 36. ст. 1. и 2. ЗДОСО, месечна основица доприноса не може бити нижа од најниже месечне

основице доприноса, а ако је основица доприноса, прописана тим законом, нижа од најниже месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на најнижу месечну основицу доприноса, ако овим законом није друкчије уређено. Изузетно од тога, према ставу 3. тог члана закона, најнижа месечна основица доприноса не примењује се код обрачуна и плаћања доприноса на основице из чл. 17. до 21. и чл. 28. и 35б овог закона. Сагласно наведеном, на основицу доприноса по основу накнаде за привремене и повремене послове примењују се одредбе о најнижој месечној основици доприноса, што значи да основица не може бити нижа од најниже месечне основице доприноса.

У складу са чланом 197. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС, у даљем тексту: ЗОР), послодавац може за обављање послова који су по својој природи такви да не трају дуже од 120 радних дана у календарској години да закључи уговор о обављању привремених и повремених послова са:

- 1) незапосленим лицем;
- 2) запосленим који ради непуно радно време – до пуног радног времена;
- 3) корисником старосне пензије.

Послодавац може за обављање привремених и повремених послова да закључи уговор са лицем које је члан омладинске или студентске задруге у складу са прописима о задругама (члан 198. ЗОР).

Имајући у виду наведене законске одредбе, на примања до висине прописаног неопорезивог износа која, по основу накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада из члана 18. став 1. тачка 1) ЗПДГ, остварују лица која нису у радном односу код послодавца (у предметном случају лица која обављају привремене и повремене послове на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем или преко омладинске или студентске задруге, осим лица до

навршених 26 година живота, ако су на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања) али за свој рад остварују приходе (уговорену накнаду и друга примања на основу уговора, која се сматрају зарадом у складу са ставом 2. члана 13. ЗПДГ) за које су обвезници пореза на зараду у смислу ЗПДГ, не плаћа се порез на зараде сагласно ставу 2. члана 18. ЗПДГ. То значи да на предметна уговорена примања која остварују наведена лица, највише до износа тог трошка који је по члану 18. став 1. тачка 1) ЗПДГ ослобођен од плаћања пореза на зараде за запослене, не плаћа се порез на зараду. На део накнаде који се исплаћује изнад прописаног неопорезивог износа, плаћа се порез на доходак грађана на зараду.

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, сагласно наведеним законским одредбама, основицу за плаћање доприноса по основу обављања привремених и повремених послова чини уговорена накнада по том основу која у себи садржи и уговорену накнаду трошкова превоза за долазак и одлазак са рада. Дакле, имајући у виду да основицу доприноса по основу обављања привремених и повремених послова према члану 16. ЗДОСО чини уговорена накнада (а не опорезиви приход од уговорене накнаде из члана 28. ЗДОСО), с тим у вези основица доприноса (уговорена накнада) не умањује се за неопорезиви износ накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада (који представља неопорезиви износ за сврху утврђивања пореске основице). Како ставом 3. члана 36. ЗДОСО код обрачуна и плаћања доприноса није изузет члан 16. ЗДОСО од примене најниже месечне основице доприноса, то значи да се најнижа месечна основица доприноса примењује у случају ако је уговорена накнада по основу обављања привремених и повремених послова (за период од месец дана) нижа од најниже месечне основице доприноса.

2. Порески третман прихода физичких лица запослених на факултету, који из средстава остварених по основу пружања

услуга у оквиру сарадње са привредом, врши исплату прихода тим физичким лицима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-323/2016-04 од 23.6.2017. год.)

Наводи се да се према Закону о високом образовању, факултети чији је оснивач Република Србија финансирају из средстава које обезбеђује оснивач и из сопствених прихода. Сопствени приходи су приходи од школарина, пружања услуга трећим лицима, поклоне, донација, спонзорства, као и други извори стицања средстава. Даље, истиче се да факултет у оквиру организационе јединице (Институт за грађевинарство и архитектуру) врши сарадњу са привредом у циљу оспособљавања наставника и сарадника факултета за бављење научним и стручним радом, стицања допунских прихода и издавања научног часописа. Приходи остварени у оквиру услуга уговорених са трећим лицима, у складу са интерним актом распоређују се тако да се од укупно уплаћеног износа одбија порез и одређени трошкови, а од преосталог бруто износа одбија се 22,5% као приход факултета док износ од 77,5% бруто рачуна припада непосредним извршиоцима који могу да користе део или цео износ својих средстава за материјалне трошкове, поправку или куповину лабораторијске опреме, куповину стручне литературе и стручно усавршавање или се део или цео износ исплаћује као зарада непосредним извршиоцима на основу решења о увећању обим посла. Напомиње се да запослени – непосредни извршиоци могу резултате рада добијене реализацијом институтских послова да дораде и сачине научни рад који ће бити објављен у научном часопису категорисаном од стране матичног научног одбора министарства надлежног за просвету.

Сагласно одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12,

114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, и то на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети од опорезивања.

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 14б Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада.

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 14б овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члана 15а Закона).

Зарадом, сагласно одредби члана 13. став 1. Закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

У вези са пореским третманом прихода од ауторског права, сагласно члану 52. став 1. тачка 1) Закона, указујемо да се приходом од ауторских права сматра накнада коју обвезник оствари по основу писаних дела (књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела, студије, рецензије и слично).

Обвезник пореза је физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине (члан 54. став 1. Закона).

Опорезиви приход чини разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода, осим ако Законом није друкчије прописано, а наведени приход опорезује се по стопи од 20% (чл. 55. и 58. Закона).

С тим у вези, имајући у виду законске одредбе, као и наводе из предметног захтева, када факултет (послодавац) из средстава остварених по основу пружених услуга уговорених са трећим лицима (конкретно, са субјектима из привредних делатности), физичким лицима која су као наставно особље запослена на

факултету (запослени) и радно ангажована као непосредни извршиоци по основу наведених уговора, из тако остварених средства у складу са интерним актом факултета исплати приход (део или цео износ од укупно уплаћеног износа који им припада као непосредним извршиоцима), такво примање има третман зараде на коју се обрачунава порез на доходак грађана и доприноси за обавезно социјално осигурање. Околност да запослени могу резултате свог рада до којих су дошли у оквиру реализације предметних послова, да дораде и сачине научни рад који ће бити објављен у стручном часопису категорисаном од стране матичног научног одбора Министарства просвете, науке и технолошког развоја, није од значаја за другачији порески третман конкретног прихода који запослени остварује од свог послодавца.

3. Умањење опорезивог прихода који је предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-129/2017-04 од 12.6.2017. год.)

Чланом 5. 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 годишњи порез на доходак грађана плаћа по решењу надлежног пореског органа на доходак остварен у календарској години, у складу са Законом.

Годишњи порез на доходак грађана, сагласно одредбама члан 87. став 1. Закона, плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то:

1) резиденти за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике Србије.

Према одредбама става 2. члана 87. Закона, дохотком из става 1. тог члана сматра се годишњи збир:

1) зарада из чл. 13. до 15б овог закона;

2) опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. овог закона;

3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. овог закона;

4) опорезивог прихода од непокретности из члана 65в овог закона;

5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. овог закона;

6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а овог закона;

7) опорезивих других прихода из члана 85. овог закона;

8) прихода по основима из тач. 1) до 7) овог става, остварених и опорезованих у другој држави за обвезнике из става 1. тачка 1) овог члана.

Зараде из става 2. тачка 1) овог члана и опорезиви приходи из тачке 2) тог става у вези са чланом 40. овог закона и тач. 3), 6) и 7) тог става умањују се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе, а опорезиви приходи из тачке 2) тог става у вези са чланом 33. став 2. овог закона и тач. 4) и 5) тог става умањују се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији. За предузетнике који су се определили за личну зараду, зарада се умањује за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет предузетника који се определио за зараду, а опорезиви приход из члана 33. став 2. овог закона који оствари од самосталне делатности умањује се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији (члан 87. став 3. Закона).

Доходак из става 2. овог члана увећава се за износ који се, у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (став 4. члана 87. Закона).

Приход по основима из тач. 1) до 7) става 2. члана 87. Закона, остварен и опорезован у другој држави, за обвезника који је резидент Републике Србије умањују се за порез плаћен у другој држави (став 5. члан 87. Закона).

Сагласно одредби члана 87. став 6. Закона, доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног у складу са ст. 2. до 5. овог члана (годишњи збир прихода који су предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана умањен за порез и доприносе плаћене на те приходе и увећан за износ који се обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса) и неопорезивог износа из става 1. овог члана.

Имајући у виду наведено, опорезиви приход који је предмет опорезивања и годишњим порезом на доходак грађана, остварен у календарској години за коју се утврђује годишњи порез и на који су обрачунати и плаћени порез и доприноси, код утврђивања основице годишњег пореза на доходак грађана умањује се за износ пореза и доприноса који је плаћен на тај приход. Наиме, доходак за опорезивање утврђује се као разлика између годишњег збира прихода који су предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана (увећаног за износ који се обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса) остварених у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, умањеног за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене на приход који је остварен у тој календарској години и неопорезивог износа који се примењује за ту годину.

С тим у вези, обвезнику годишњег пореза на доходак грађана признаје се умањење опорезивог прихода за износ пореза и доприноса који су плаћени на приход остварен у календарској

години за коју се врши утврђивање годишњег пореза. Тако, на пример у случају када је физичко лице 30. децембра 2016. године остварило приход на који се порез плаћа самоопорезивањем, а рок за подношење пореске пријаве и плаћање је 30 дана и рок истиче након истека 2016. године (за коју се утврђује порез), порез који је тако плаћен признаје се код утврђивања основице годишњег пореза за 2016. годину, ако о извршеном плаћању поднесе веродостојну документацију.

Напомињемо да надлежни порески орган може у току поступка утврђивања обавезе годишњег пореза, по посебном захтеву обвезника, узети у обзир веродостојне доказе о плаћеном порезу и доприносима ако је накнадно плаћање узроковано разликама у пореским системима Републике Србије и друге државе, односно роковима за плаћање пореских обавеза или другим посебно оправданим разлозима од стране обвезника.

4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса по основу новчане накнаде коју у случају престанка радног односа послодавац исплаћује запосленом који није искористио годишњи одмор

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-66/2017-04 од 1.6.2017. год.)

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

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 14б Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада.

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 14б овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члана 15а Закона).

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбама члана 68. ст. 1. и 4. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС), којим је уређено стицање права на годишњи одмор, прописано је да запослени има право на годишњи одмор у складу са овим законом и да не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити или заменити новчаном накнадом, осим у случају престанка радног односа у складу са овим законом.

Сагласно члану 76. Закона о раду, у случају престанка радног односа, послодавац је дужан да запосленом који није искористио годишњи одмор у целини или делимично, исплати новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора, у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сразмерно броју дана неискоришћеног годишњег одмора, и та накнада има карактер накнаде штете.

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду прописано је да се зарада из члана 104. став 1. тог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (став 2. тог члана Закона о раду). Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1)

до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду).

У мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, број: 011-00-721/2016-02 од 7. октобра 2016. године, наводи се: „Чланом 105. ст. 1–3. Закона, прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1–4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона. Према томе, имајући у виду наведено, новчана накнада због неискоришћеног годишњег одмора из члана 76. Закона о раду, има карактер зараде.“

Имајући у виду наведене законске одредбе и предметно мишљење Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, новчана накнада коју послодавац исплаћује запосленом који у току трајања радног односа није искористио (у целости или делимично) годишњи одмор, представља примање запосленог које има карактер зараде. На предметно примање запосленог, сагласно одредбама Закона и Закона о доприносима обрачунавају се и плаћају порез на доходак грађана и доприноси за обавезно социјално осигурање по основу зараде, на основицу коју чини износ новчане накнаде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сагласно члану 76. Закона о раду, као бруто категорије која у себи садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде.

У вези са питањем које се односи на износ накнаде који је послодавац дужан да запосленом исплати сагласно члану 76. Закона о раду, указујемо да је давање мишљења о примени тог закона у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли порески органи могу да врше наплату јавних прихода принудним путем од пореских обвезника чији се пословни рачуни у тренутку доношења решења о принудној наплати налазе у блокади?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-03478/2016-04 од 14.6.2017. год.)

Одредбама члана 77. ст. 1–3. 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 Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза, односно споредних пореских давања, доношењем решења о принудној наплати пореза ако порески обвезник није платио порез, односно споредно пореско давање у року из члана 71. став 1. овог закона.

У решењу из става 1. овог члана наводи се основ пореског дуга, његов преостали неплаћени износ из опомене из члана 71. ЗПППА достављене пореском обвезнику, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана доношења решења, а порески обвезник се обавештава о својим правима у поступку принудне наплате.

Решење о принудној наплати пореза постаје извршно даном достављања.

Одредбама члана 92. ЗПППА прописано је да се принудна наплата спроводи на:

1) новчаним средствима пореског обвезника – преносом средстава са рачуна пореског обвезника, укључујући и средства на девизном рачуну, на уплатни рачун јавних прихода;

2) новчаним потраживањима пореског обвезника – преносом потраживања на уплатни рачун јавних прихода;

2а) заради, односно накнади зараде, односно пензији – запленом на одређеном делу тог примања и налогом исплатиоцу да новчани износ за који је одређено извршење, обуставља и уплаћује на прописани уплатни рачун јавних прихода до потпуне исплате;

3) неовчаним потраживањима пореског обвезника – забраном, преносом потраживања и пописом са проценом, запленом и продајом предмета потраживања;

4) готовом новцу и хартијама од вредности – пописом и запленом;

5) покретним стварима – запленом и продајом;

б) непокретностима – запленом, утврђивањем почетне вредности и продајом.

Пореска управа може на основу решења, по било којем редоследу, примењивати једно или више средстава принудне наплате из става 1. овог члана.

Решење из става 2. овог члана доставља се пореском обвезнику и његовим дужницима, односно организацији надлежној за принудну наплату, односно банци.

Одредбама члана 95. ст. 1–4 ЗПППА прописано је да је принудна наплата пореза и споредних пореских давања из новчаних средстава пореског обвезника, на основу решења из члана 92. став 2. овог закона, је пренос средстава са рачуна пореског обвезника отвореног код банке на одговарајући уплатни рачун јавних прихода, на основу решења о принудној уплати пореза.

Решење из става 1. овог члана садржи и налог организацији за послове принудне наплате да обрачуна камату на начин прописан овим законом, од дана доношења решења до дана преноса целокупног износа пореза и споредних пореских давања и да износ обрачунате камате пренесе на одговарајуће рачуне јавних прихода.

Решење из става 1. овог члана извршава се на начин уређен законом којим се уређује платни промет, односно на начин уређен

одредбама других закона, а које се односе на принудну наплату са рачуна клијената.

Ако на рачуну пореског обвезника привремено нема довољно средстава, организација надлежна за принудну наплату, односно банка извршава решење сукцесивно, према расположивим средствима на рачуну, док се решење у целини не изврши.

Према одредби члана 231. став 1. Закона о платним услугама („Сл. гласник РС“, бр. 139/14), даном почетка примене овог закона престају да важе одредбе Закона о платном промету („Сл. лист СРЈ“, бр. 3/02 и 5/03 и „Сл. гласник РС“, бр. 43/04, 62/06, 111/09–др. закон и 31/11), осим одредаба члана 2, чл. 47. до 49, члана 50. став 1. тачка б) и ст. 2. и 3, члана 51. став 1. тач. 18) и 19) и став 2. и члана 57. став 3. тог закона.

Одредбама члана 47. ст. 1. и 2. Закона о платном промету („Сл. лист СРЈ“ бр. 3/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 5/03, 43/04, 62/06, 111/09–др. закон, 31/11 и 139/14–др. закон, у даљем тексту: ЗОПП) прописано је да се принудна наплата с рачуна клијента врши са свих рачуна клијента код банака на којима он има средства, и врши се на основу:

- 1) извршних решења пореских, царинских и других надлежних органа – према времену пријема;
- 2) извршних судских решења, других извршних наслова, законских овлашћења – према времену пријема;
- 3) налога поверилаца на основу доспелих хартија од вредности, меница или овлашћења које је дужник дао својој банци и свом повериоцу – према времену пријема.

Принудна наплата се врши према редоследу из става 1. овог члана.

Одредбама члана 48. ст. 7–9. ЗОПП прописано је да средства дужника на рачуну код банке блокирана на основу налога за принудну наплату не могу се користити за друга плаћања тог дужника. Након

потпуног извршења налога за принудну наплату, Народна банка Србије без одлагања обавештава банке о том извршењу, ради деблокаде средстава дужника на његовим рачунима код тих банака. Основи и налози за принудну наплату евидентирају се и извршавају према времену пријема код Народне банке Србије.

Према томе, ако порески обвезник и након достављања опомене не плати доспелу пореску обавезу, Пореска управа решењем започиње поступак принудне наплате. Ако се поступак принудне наплате спроводи из новчаних средстава пореског обвезника, Пореска управа решењем налаже организацији надлежној за принудну наплату пренос средстава са рачуна отвореног код банке на одговарајући уплатни рачун јавних прихода.

Предметно решење извршава се према редоследу примљених налога утврђеном ЗОПП, у смислу да се основи и налози за принудну наплату евидентирају и извршавају према времену пријема код организације надлежне за принудну наплату.

С тим у вези, ако је у време доношења решења Пореске управе о принудној наплати за пренос средстава са рачуна (односно са свих рачуна клијента код банака на којима он има средства) пореског обвезника тај рачун већ блокиран, Пореска управа може своје пореско потраживање наплатити, према расположивим средствима на рачунима пореског обвезника, након што се наплати потраживање које се приоритетно принудно извршава према времену пријема налога код организације надлежне за принудну наплату, сходно ЗОПП.

Такође, указујемо да уколико порески обвезник на рачуну, односно рачунима код банака нема средстава или нема довољно средстава да се наплати пореско потраживање, Пореска управа може, сагласно одредбама ЗПППА, одредити наплату пореског потраживања применом и других прописаних средстава принудне наплате.

ЦАРИНЕ

1. Покретање управног поступка по службеној дужности након спроведеног поступка накнадне контроле и примена члана 619. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом (Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-00248/2017-17 од 27.6.2017. год.)

У члану 103. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15 и 108/16) прописано је да царински орган може, по службеној дужности или на захтев декларанта, изменити или допунити декларацију након што је роба пуштена декларанту. Даље, у истом члану стоји да ако се накнадном контролом декларације или накнадном контролом царињења утврди да су прописи који се односе на одређени царински поступак примењени на основу нетачних или непотпуних података, царински орган, у складу са царинским и другим прописима, предузима неопходне мере и доноси одговарајуће одлуке да се неправилности исправе и правно стање усклади с новоутврђеним околностима.

Када је у питању обрачун и наплата царинског дуга, онда треба имати у виду члан 254. Царинског закона којим је прописано да царински орган надлежан према месту на којем је царински дуг настао или се сматра да је настао у складу са одредбама члана 252. овог закона, одмах чим добије потребне податке, утврђује износ увозних или извозних дажбина који треба платити. Царински орган, у складу са одредбама члана 103. став 2. овог закона, може да прихвати износ дажбине који треба платити, утврђен од стране декларанта. Правило је да дужник, који је о износу дуга обавештен у складу са законом, плаћање врши у предвиђеном року, који не прелази осам дана од дана обавештавања дужника о износу дуга који се потражује. Међутим, овде треба имати у виду и члан 619. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС“, бр. 93/10, 63/13,

145/14, 95/15, 44/16 и 10/17) којим је прописано да када је износ по једној радњи наплате мањи од 10 евра у динарској противвредности, не предузима се наплата дажбина након царињења.

Према томе, уколико је у поступку накнадне контроле царински орган открио неправилности и то записнички констатовао, то је потребно, у управном поступку који следи, донети решење, као појединачни правни акт, којим се налаже исправљање тих неправилности. Уколико се уочене неправилности односе на утврђени износ царинског дуга, те се решењем мењају подаци у декларацији, али тако да се дужник обавезује на наплату дуга који је мањи од 10 евра у динарској противвредности, то се неће извршити наплата тог дуга, а имајући у виду горе поменути члан 619. Уредбе. С тим у вези је и одговор на предметно питање. Наиме, решење донето у управном поступку, којим се мењају подаци у декларацији и којим се дужник обавезује на наплату дуга који је мањи од 10 евра у динарској противвредности, не може се сматрати радњом наплате. Наиме, доношење решења којим се утврђује тачан износ дуга неопходно је, како би се утврдило да ли има места примени члана 619. Уредбе.

Што се тиче спајања ствари у један поступак, ту указујемо да је чланом 95. Закона о општем управном поступку („Сл. гласник РС“, бр. 18/16) прописано да орган може да покрене и води један поступак са више странака чија се права или обавезе заснивају на истом или сличном чињеничном стању и истом правном основу, ако је стварно надлежан да одлучује о њиховим управним стварима. Такође, под истим условима једна или више странака могу да остваре више различитих захтева у једном управном поступку.

Правна могућност да се о више управних ствари (једног или више лица) одлучује у истом поступку, уместо да се о свакој води засебан поступак представља начело процесне економије и начело економичности. Међутим, треба имати у виду и да је такво спајање у управном поступку факултативно, тј. ако су законом прописани услови испуњени, орган може покренути и водити један поступак

ради одлучивања о свим овим управним стварима као о јединственој целини, али орган то није обавезан да учини, с обзиром да ће понекад за потпуно разјашњење сваке од управних ствари бити целисходније водити засебне поступке.

Према томе, када је у питању могућност спајања ствари у један поступак, то је на царинском органу да, имајући у виду околности сваког конкретног случаја, одлучи да ли ће спојити више ствари у један поступак или ће, пак, за сваку управну ствар водити посебан управни поступак. Међутим, када је у питању утврђивање царинског дуга, посебно треба имати у виду да је статус дуга исти без обзира да ли је дуг утврђен на основу појединачне декларације, односно појединачног решења или, пак, доношењем једног решења кроз спајање ствари у један поступак. Другим речима, када је у питању спајање више управних ствари у један поступак, то у том случају, без обзира што се води један поступак, сваки дуг се утврђује појединачно.

Члан 619. Уредбе треба тумачити да царински орган неће спровести поступак принудне наплате уколико је износ по једној радњи наплате мањи од 10 евра у динарској противвредности, што значи да дуг и даље постоји и постоји натурална облигација дужника да плати дуг (тј. од дужника се не може принудно наплатити овај износ, али ако он то добровољно учини, онда не може захтевати повраћај уплаћеног). *Ratio legis* ове одредбе јесте избегавање поступка у ком би трошкови које би царински орган имао у вези са принудном наплатом тог износа, тзв. административни трошкови, били несразмерно велики у односу на реални приход буџета који би био оставрен наплатом тог износа.

Међутим, уколико је решењем у управном поступку (без обзира да ли је дошло до спајања ствари у један поступак или не), донетим након спроведене накнадне контроле више појединачних декларација истог привредног субјекта, утврђен царински дуг чији појединачни износ не прелази 10 евра у динарској противвредности, то је могуће, у поступку принудне наплате царинског дуга спојити

ствари у један поступак доношењем једног решења о принудној наплати.

2. Застарелост наплате царинског дуга за робу која је у поступку привременог увоза уз делимично ослобођење од плаћања увозних дажбина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01696/2017-17 од 9.6.2017. год.)

Чланом 237. став 1. тачка 2. и став 2. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10 ... 108/16) прописано је да царински дуг при увозу настаје стављањем робе која подлеже плаћању увозних дажбина у поступак привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина и то у тренутку прихватања декларације.

Чланом 270. ст. 1. и 2. Царинског закона прописано је да се царински дуг не може наплатити по истеку рока од пет година од дана његовог настанка, а да се застаревање прекида сваком радњом царинског органа која се предузима ради наплате дажбина, у ком случају рок почиње да тече од почетка.

У складу са чланом 170. став 1. истог закона, износ увозних дажбина које се плаћају за робу у поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина одређује за сваки месец или за део месеца у којем се роба налазила у поступку. Тај износ декларант може да плати део по део сваког месеца, или у укупном износу на крају одобреног периода, на основу декларације коју подноси ради обрачуна одговарајућег износа.

С обзиром да наплата износа увозних дажбина за робу у поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина, по основу поднете декларације за обрачун одређеног износа тих дажбина, представља радњу царинског органа која се предузима ради наплате царинског дуга, испуњени су услови из члана 270. став 2. Царинског закона.

Такође, с обзиром да се за робу у поступку привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина, у складу са чланом 115. Царинског закона полаже обезбеђење, испуњени су и услови прописани чл. 387. и 392. став 2. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29 од 26. маја 1978, 39 од 28. јула 1985, 45 од 28. јула 1989 – УСЈ, 57 од 29. септембра 1989, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31 од 18. јуна 1993) према којима се застаревање рока прекида када дужник призна дуг, између осталог и на посредан начин, давањем обезбеђења, тако да рок почиње тећи изнова од признања.

3. Транзит акцизне робе са територије Европске уније на територију АПКМ, преко територије Републике Србије ван АПКМ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-016/2017-17 од 8.6.2017. год.)

На основу постигнутих решења на шестој рунди дијалога 2. септембра 2011. године, о статусно неутралном означавању царинске територије АПКМ ознаком „ХК“, као и скраћеницама „АПКМ“, „КИМ“ и „КОСОВО“ и начину спровођења царинског поступка транзита, установљена је обавеза надлежног царинског органа да, приликом контроле спровођења транзитног поступка над робом која се допрема на територију АПКМ или отпрема са наведене територије, има у виду само документа, односно исправе које су неопходне за одобравање поступка транзита, што значи да друга документација потребна за спровођење царинског поступка на територији допреме робе није неопходна у самом спровођењу поступка транзита.

То значи да царински орган приликом одобравања захтеваног транзитног поступка треба да изврши контролу транзитне декларације, то јест да ли садржи статусно неутрално означавање

царинске територије АПКМ и изврши увид у превозну исправу као обавезну исправу за наведени поступак. Како све остале исправе нису неопходне за одобравање поступка транзита, царински орган нема обавезу провере истих у смислу статусног означавања, јер се ради о документима потребним за спровођење поступка у земљи или територији допреме.

Након свега претходно наведеног, напомињемо да акцизне маркице нису документација неопходна за спровођење царинског поступка транзита.

4. Попуњавање поједностављене декларације, односно редовне декларације код смештаја робе у царинско складиште типа Д

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00019/2017-17 од 5.6.2017. год.)

Чланом 128. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15 и 108/16) прописано је да је поступак царинског складиштења смештај у царинско складиште стране робе, која у том случају не подлеже плаћању увозних дажбина и мерама трговинске политике, односно домаће робе намењене извозу, која смештајем у царинско складиште подлеже примени мера које се, у складу са посебним прописима, примењују на извоз те робе. Даље, у члану 129. истог закона направљена је дистинкција између јавних и приватних складишта, док је класификација типова царинских складишта, односно дефиниција сваког типа појединачно, дата у члану 289. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15, 44/16 и 10/17). Тако, царинско складиште типа Д дефинисано је као приватно царинско складиште код кога се роба ставља у слободан промет на основу књиговодствених исправа, при чему су меродавне карактеристике,

царинска вредност и количина роба утврђени у тренутку стављања робе у поступак складиштења.

Такође, треба имати у виду да је чланом 84. Царинског закона прописано да роба над којом треба да се спроведе царински поступак мора да буде обухваћена декларацијом за тај царински поступак, док је у члану 101. истог закона прописано да 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 и тада може да ослободи декларанта обавезе допремања робе. Даље, у Прилогу 1 Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку („Сл. гласник РС“, бр. 7/15, 45/15, 56/15, 88/15, 3.3/16, 73/16, 79/16, 8/17 и 46/17) прописана је форма јединствене царинске исправе (ЈЦИ), док је Прилогом 5 истог правилника прописан начин попуњавања рубрика ЈЦИ.

Када је у питању подношење декларације за поступак царинског складиштења, у претходно поменутом Прилогу 5 Правилника прописане су рубрике које се попуњавају и међу њима не налази се Рубрика 33 (Шифра робе).

Када је у питању подношење поједностављене декларације за поступак царинског складиштења, онда треба имати у виду чл. 222–228. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом. Тако, у члану 223. став 2. ове Уредбе прописано је да ако се поједностављени поступак декларисања користи за поступак складиштења робе у царинском складишту типа Д, поједностављена декларација мора да садржи и податке о природи робе који, у довољној мери, омогућавају исправно и недвосмислено сврставање робе по Царинској тарифи, као и податке о царинској вредности робе. Такође, у члану 227, који се бави декларисањем на основу књиговодствених исправа за поступак царинског складиштења, набројане су обавезе носиоца одобрења за овај вид поједностављења. Тако, изричито је прописано да је носилац одобрења, по приспећу робе на место одређено у ту сврху, дужан да:

- 1) благовремено обавести надлежну царинарницу о приспећу робе, у облику и на начин који одреди царинарница,
- 2) упише робу у евиденцију, и
- 3) надлежној царинарници стави на располагање исправе чије прилагање је потребно за стављање робе у поступак.

Такође, у овом члану изричито је прописано да упис у евиденцију мора да садржи оне податке који су потребни за утврђивање трговачког описа робе, укључујући и количину те робе.

Према томе, имајући у виду претходно наведене одредбе царинских прописа, од којих ни једна не садржи обавезу уношења тарифне ознаке, тј. попуњавања Рубрике 33 за робу која се смешта у царински поступак складиштења, то је јасно да ова обавеза не би требало да постоји ни у случају примене поједностављеног поступка царинског складиштења, без обзира о ком типу царинског складишта се ради.

5. Царински третман робе која се износи из слободне зоне, а претходно је била стављена у слободан промет по повластици из члана 19. Закона о слободним зонама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00349/2017-17 од 25.5.2017. год.)

Чланом 19. Закона о слободним зонама прописано је ослобођење од плаћања царине и других увозних дажбина на увоз робе намењене обављању делатности. Страна роба док се налази у слободној зони може се ставити у један од царинских поступака из става 1. члана 198. Царинског закона („Сл. гласник РС“ бр. 18/10, 11/12, 29/15 и 108/16).

Роба која је стављена у слободан промет по повластици из члана 19. Закона о слободним зонама мора се користити за обављање делатности у слободној зони. У складу са чланом 108. Царинског закона роба која се ставља у слободан промет без плаћања увозних

дажбина остаје под царинским надзором све док постоји разлог због којег увозне дажбине нису плаћене, док је чланом 115. истог закона прописано да царински орган може да захтева полагање обезбеђења за робу која се налази у поступку са одлагањем како би се обезбедила наплата царинског дуга који би могао да настане у вези са том робом. Мишљење овог министарства је да приликом одлучивања о полагању гаранције царински органи треба да имају у виду специфичност слободних зона, пре свега да Влада даје сагласност за рад зоне, да је слободна зона ограђени простор, да се у истој налазе царински органи, да се у слободну зону не може унети или изнети роба без одобрења царинских органа, да царински органи одобравају обављање привредне делатности у слободној зони лицима које пруже неопходне гаранције, да је омогућено спровођење царинског надзора и контроле.

Уколико се роба која је пуштена у слободан промет уз примену наведене повластице не користи у слободној зони већ у делу царинског подручја Републике Србије која није царинска зона на исту ће се наплатити царина и друге увозне дажбине. Изузетак од овог правила је када се роба износи из зоне ради обављања производних радњи изван зоне.

Корисник слободне зоне је дужан да, ради спровођења мера царинског надзора, на прописан начин води евиденцију о роби. Евиденција мора да омогући царинским органима препознавање робе и праћење њеног кретања и иста се води хронолошки. Евиденција се води електронским путем.

У вези питања у ком облику ће се доносити решење о ослобођењу од плаћања дажбина на основу члана 19. овом приликом желимо да укажемо да је чланом 131. Закона о општем управном поступку („Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10) прописано када орган може по скраћеном поступку решити управну ствар непосредно.

Уколико се роба, претходно стављена у слободан промет са повластицом из члана 19. Закона о слободним зонама, износи

из слободне зоне, донеће се решење којим се укида решење о ослобођењу од плаћања царине и других увозних дажбина због тога што услов за доношење одлуке о ослобођењу од плаћања царине и других увозних дажбина више није испуњен. Истовремено ће се одлучити о плаћању царинског дуга, узимајући у обзир члан 102. Царинског закона и уз сходну примену чл. 21. и 29. Закона о слободним зонама.

Што се тиче питања да ли сваку појединачну исправу по којој је роба стављена у поступак царинског складиштења у слободну зону треба да прати декларација за стављање у слободан промет или да се једном декларацијом за пуштање робе у слободан промет обухвате више смештајних декларација, сматрамо да је битно да нови царински поступак окончава претходни поступак и да је поменуто питање техничке природе и да је у надлежности царинских органа.

С обзиром да је чл. 84. и 92. Царинског закона прописано да роба над којом треба да се спроведе царински поступак мора да буде обухваћена декларацијом за тај царински поступак, а да се у спровођењу тог поступка примењују прописи који важе на дан прихватања декларације, ако није друкчије прописано, за робу која се ставља у слободан промет, у складу са чланом 170. став 1. тачка 1. Уредбе о царински дозвољеном поступању са робом, уз декларацију треба да се приложи рачун односно фактура.

Царинска вредност се одређује у сваком конкретном случају, на основу расположивих података и исправа, применом одредаба Царинског закона као и Уредбе, везаних за метод вредновања који је одговарајући у том случају.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Веродостојна рачуноводствена исправа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 337-00-323/2017-16 од 30.6.2017. 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.

Појам рачуноводствене исправе који, између осталих, обухвата и фактуру уређен је одредбама члана 8. Закона. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Рачуноводственом исправом сматра се и исправа испостављена, односно примљена телекомуникационим путем,

као и исправа испостављена, односно примљена путем сервиса за електронску размену података (Electronic Data Interchange – EDI). Пошиљалац је одговоран да подаци на улазу у телекомуникациони систем буду засновани на рачуноводственим исправама, као и да чува оригиналне рачуноводствене исправе.

Када се рачуноводствена исправа преноси путем сервиса за електронску размену података, пружалац услуге електронске размене података дужан је да обезбеди интегритет размењених података.

Сходно наведеном, мишљења смо да се у конкретном случају веродостојном рачуноводственом исправом може сматрати само фактура која испуњава услове из члана 8. овог закона.

На крају, желели бисмо да укажемо да, сходно одредбама чл. 7. и 9. Закона, правно лице својим општим актом између осталог одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени. Одговорно лице потписом, односно другом идентификационом ознаком потврђује да је рачуноводствена исправа веродостојна (потпуна, истинита, рачунски тачна и да приказује пословну промену). Контролу рачуноводствених исправа не могу да врше лица која су задужена материјалним стварима (вредностима) на које се исправе односе.

2. Финансијски третман средстава добијених по основу ангажовања и учествовања Контроле летења Србије и Црне горе SMATSA d.o.o. у пројектима који су финансирани из фондова ЕУ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1476/2017-08 од 16.6.2017. 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 који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- Законом о потврђивању Споразума између Владе Србије и Европске уније о учешћу Републике Србије у програму Европске уније Хоризонт 2020, правним субјектима основаним у РС омогућен је приступ финансијским инструментима успостављеним у оквиру овог програма;

- SMATSA d.o.o. учествује у пројектима који се финансирају кроз два програма Европске уније, Хоризонт 2020 и кроз програм Connecting Europe Facility (CEF);

- права и обавезе учесника, као и износ финансијских средстава који SMATSA d.o.o. остварује путем учешћа у пројектима, регулисани су Уговором о бесповратним средствима (Grant agreement) који је закључен за сваки појединачни пројекат;

- у оквиру програма Connecting Europe Facility (CEF), SMATSA d.o.o. учествује као корисник и на основу Уговора о додељеним средствима уплаћују јој се финансијска средства преко координатора пројекта;

- циљ европских програма је дефинисање, развој и ширење у управљању ваздушним саобраћајем којим се омогућује безбедан и исплатив развој ваздушног саобраћаја који не угрожава животну средину.

Имајући у виду наведено, желели бисмо пре свега да укажемо да на основу информација којима располажемо (на бази предметног захтева) није јасно под којим условима и уз која права и

обавезе SMATSA d.o.o. добија одговарајућа средства из наведених пројеката, као ни за које намене (нпр. куповина опреме или сл.) иста користи.

Самим тим, иако нисмо у могућности да дамо мишљење о „финансијском третману“ средстава добијених по основу наведених пројеката, овим путем указујемо на следеће:

- одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, број 95/14) прописано је да се на рачунима групе 64 – *Приходи од премија, субвенција, дотација, донација и сл.* исказују приходи по основу потраживања од државних органа и организација од премија, субвенција, дотација, регреса, компензација и повраћаја пореских дажбина. Ови приходи вреднују се према МРС 11: *Уговори о изградњи*, МРС 18: *Приходи*, МРС 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи* и другим релевантним МРС, као и усвојеном рачуноводственом политиком правног лица;

- на рачуну 495 – *Одложени приходи и примљене донације*, исказују се примљене донације и државна давања у складу са МРС 20 и осталим релевантним МРС;

- на рачуну 640 – *Приходи од премија, субвенција, дотација, регреса, компензација и повраћаја пореских дажбина*, исказују се ови приходи задужењем рачуна 222 – *Потраживања од државних органа и организација* или 241 – *Текући рачун*;

- на рачуну 641 – *Приходи по основу условљених донација*, исказују се укидања одложених прихода са рачуна 495, у складу са МРС 20 и осталим релевантним МРС;

- параграфом 4.15 *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* прописано да је суштинска карактеристика обавезе да ентитет има садашњу обавезу и да иста представља дужност или одговорност за делање или извршење на одређени начин.

Обавезе су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја. С обзиром да је у предметном захтеву наведено да се ради о бесповратним средствима (није у питању кредит или сл.), нема основа да SMATSA d.o.o. искаже обавезе по овом основу.

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), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са релевантном рачуноводственом регулативом.

3. Да ли се ветротурбина у пословним књигама привредног друштва из Београда евидентира као непокретност (енергетски објекат који чини непокретност настала извођењем грађевинских радова са постављеном елисом, генератором, гондолом и др.) или се у пословним књигама евидентира као непокретност само део ветротурбине који је настао извођењем грађевинских радова (без елисе, генератора, гондоле и др.)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-57/2017-04 од 7.6.2017. 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 који нам је у прилогу достављен, између осталог, указано је на следеће:

... „Привредно друштво А из Београда је 100% у власништву друштва Б из Београда, а које је 60% у власништву компаније из Уједињених Арапских Емирата (УАЕ) и 40% у власништву компаније из Кипра.

Ветротурбина се састоји од челичног шупљег стуба на који се поставља гондола. У гондоли се налази ротор од фибергласа са три елисе, као и генератор, мењач и контролни системи. Мали трансформатор се налази у сваком подножју ветротурбине. Стуб не садржи никакву опрему. Тачније, унутрашњост стуба ветротурбине је шупља, па се у њега смештају каблови (који спроводе струју до контролних система унутар гондоле и каблови који спроводе произведену струју од генератора до трансформатора на земљи). Са спољне стране стуба се монтирају мердевине како би био олакшан приступ одржавања ветротурбине, односно опреме смештене у гондоли на врху стуба. Свака компонента ветротурбине (укључујући и стуб) је зашрафљена једна за другу па самим тим може бити измештена са једне локације на другу без оштећења. Дакле, све компоненте, појединачно (нпр. елисе) и у целини (цела ветротурбина) могу бити демонтиране и поново монтиране на новој локацији где ће бити у потпуности оперативна. Такође, чињеница да се ветротурбина састоји од делова омогућава замену сваког појединачног дела услед оштећења проузрокованог громовима, јаким ветром или неким другим физичким оштећењем.

Рачуноводствена политика предметне компаније из УАЕ, где год они послују је да класификује целу ветротурбину, што укључује

и стубове и темеље, као опрему. Наиме, темељи и стубови ће се градити искључиво у циљу монтаже гондоле (како би се гондола подигла на висину од 110 м). Ова рачуноводствена политика је јасно обелодањена у финансијским извештајима предметне компаније из УАЕ, који су ревидирани од стране друштва Deloitte и на који је предметна компанија из УАЕ добила позитивно мишљење.

KPMG d.o.o. Beograd је анализирао рачуноводствене прописе који се примењују у Србији и рачуноводствени третман који примењује предметна компанија из УАЕ и закључио да је са аспекта рачуноводствених правила прихватљиво да се цела ветротурбина (темељ, стуб и гондола у којој се налази генератор и остала опрема) призна као једно средство – опрема“...

Имајући у виду наведено, а са аспекта примене рачуноводствених прописа, указујемо да је признавање средстава као сталне имовине регулисано MPC 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, односно МСФИ за МСП (Одељак 17).

Међутим, ови стандарди, конкретно MPC 16 (параграф 9) „не прописује јединицу мере за признавање, то јест шта сачињава неку некретнину, постројење и опрему. Због тога је неопходно расуђивање у примени критеријума за признавање на околности специфичне за неки ентитет. Може бити погодно да се агрегирају појединачне безначајне ставке као што су модели, алати и калупи и да се на збирну вредност примене критеријуми“.

Сходно наведеном, мишљења смо да је у конкретном случају правно лице то које својом рачуноводственом политиком одређује да ли ће неко средство класификовати као непокретну или покретну имовину.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност, док је

крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са релевантном рачуноводственом регулативом.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУНУ 2017. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о садржини, начину припреме и оцене, као и праћењу спровођења и извештавању о реализацији капиталних пројеката	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 63 од 28. јуна 2017. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о садржају и обиму програма стручне обуке, као и начину на који организатор спровођења програма стручне обуке за лиценциране проценитеље доказује да испуњава услове за спровођење стручне обуке	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 2. јуна 2017. год.
Правилник о садржају програма и начину полагања и оцењивања испита за стицање звања лиценцирани проценитељ	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 2. јуна 2017. год.

Правилник о континуираном професионалном усавршавању лиценцираних проценитеља	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 2. јуна 2017. год.
Правилник о износу обавезне чланарине коју акредитовано професионално удружење проценитеља наплаћује својим члановима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 2. јуна 2017. год.

ОДЛУКЕ

Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништва Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарских износа такси у девизе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 61 од 23. јуна 2017. год.
---	---

ОСТАЛО

Усклађени динарских износи из Тарифе републичких административних такси	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 61 од 23. јуна 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