



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 7-8
јул-август 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 7-8
јул-август 2021.
година LXI
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
Синиша Мали, министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

Уредник
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 © 2003-2021 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
Ј А В Н И П Р И Х О Д И
П О Р Е З И

1. Порески третман слања или отпремања добара у иностранство који врши привредни субјекат – обвезник ПДВ, као вид помоћи угроженим земљама 15
2. Порески третман услуга које ЕИБ пружа Граду Нишу 20
3. Обавезност регистрације страног привредног друштва, односно регистрације огранка страног привредног друштва у Републици Србији 25

П О Р Е З Н А Д О Д А Т У В Р Е Д Н О С Т

1. Основица за обрачунавање ПДВ за промет добара када за извршени промет добара обвезник ПДВ – продавац потражује од купца и накнаду на име одложеног плаћања и организовања одложене испоруке, у фиксном износу по тони испоручених добара 29
 2. Порески третман уноса добара у слободну зону, превозних и других услуга корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промета добара и услуга у слободној зони 30
 3. Порески третман промета услуге давања у закуп земљишта са засејаним пољопривредним културама 35
 4. Основица за обрачунавање ПДВ за промет добара односно услуга када обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга у моменту промета добара или услуга, односно издавања рачуна за тај промет одобри попуст од 5% 37
 5. Да ли обвезник ПДВ којем је лице из иностранства одобрило кредит и који је тај кредит употребио за подизање засада
-

боровнице и покриће текућих трошкова у вези са обављањем делатности гајења боровнице, има право да ПДВ који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – пословне банке из Републике Србије за услугу која се односи на регистрацију кредитног задужења код Народне банке Србије, одбије као претходни порез?..... 39

6. Порески третман промета када обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији, у циљу реализације одређеног пројекта, закључи уговор са финансијским институцијама – финансијерима на основу којег обезбеди финансијска средства за тај пројекат, уз обавезу плаћања камате 42

7. Да ли је реч о преносу дела имовине на који се примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши продају дела имовине који чини део кабловско дистрибутивног система и електронске комуникационе опреме, другом обвезнику ПДВ – стицаоцу, при чему предметни део имовине не представља комплетну инфраструктуру неопходну за самостално функционисање система? 44

8. Основица за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ врши продају добара преко интернета и та добра доставља купцима путем поште, при чему трошкове доставе добара путем поште зарачунава купцима (тзв. префактурисани трошкови) 46

9. Порески третман промета услуга који обвезник ПДВ – Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије врши у складу са прописима који уређују здравствену заштиту – лекарски прегледи, амбулантне дијагностичко и терапијске интервенције из области медицине спорта, интерне медицине, пнеумофизиологије, физикалне медицине и рехабилитације, као и лабораторијске, односно биохемијске прегледе и анализе и друге услуге 48

10. Порески третман промета добара када обвезник ПДВ – продавац изврши промет добара привредном друштву из Албаније, при чему се предметна добра, по налогу привредног друштва из Албаније, отпремају његовом купцу на територију АПКМ	50
11. Порески третман промета топлотне енергије	52
12. Порески третман промета услуге организације обуке физичких лица – кандидата, односно услуге обуке физичких лица – кандидата коју обвезник ПДВ – огранак пружа страном лицу – свом оснивачу из Мађарске и за коју наплаћује накнаду од свог оснивача	53
13. Порески третман промета добара, односно услуга који се врши у оквиру радова који се односе на изградњу подземне и надземне инфраструктуре рудника	54
14. Порески третман промета у случају када обвезник није поднео евиденциону пријаву за ПДВ, а издавао је рачуне са исказаним ПДВ	59

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када обвезник у својим пословним књигама евидентира расход по основу исправке вредности, односно индиректног отписа потраживања насталог по основу продате (а ненаплаћене) робе, као и датог зајма који није враћен у року	65
2. Постојање повезаности између два привредна друштва	66
3. Признавање расхода по основу камате на зајам узет од повезаног правног лица из иностранства ради куповине удела у капиталу правних лица која послују на територији Републике	68

-
4. Утврђивање набавне цене непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка у случају када је нерезидентно правно лице (резидент Црне Горе) стекло земљиште на територији Србије у току 1989. године, при чему је на предметном земљишту извршило накнадна улагања, укључујући и промену намене земљишта..... 70
5. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица..... 73
6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу уговора о закупу брода (који се користи и на територији Републике и ван ње), као и накнаде по основу услуге превоза коју резидентно правно лице (као наручилац превоза) плаћа нерезидентном правном лицу (возару) 75
7. У случају када је резидентно правно лице (зајмопримац), сходно закљученом уговору о зајму, дужно да (поред камате) исплаћује нерезидентном правном лицу (зајмодавцу) и накнаду (уговорену по стопи од 2% на годишњем нивоу) за неискоришћени (неповучени) део средстава одобреног зајма, да ли се предметна накнада признаје у пореском билансу зајмопримца? 77
8. Да ли уплате примљене по основу уговора о позајмици без обавезе враћања, закљученог са нерезидентним правним лицем из Италије које је, у време извршења предметних уплата, било члан предметног обвезника са 10% удела, представљају приход обвезника који се укључује у основицу пореза на добит?..... 79
9. Признавања умањења прихода по основу износа уговореног рабата који није реализован у пореском периоду за који се подноси порески биланс 84
10. Право на преношења губитака утврђених у пореском билансу обвезника у случају промене пословне године, тако да се пословна година обвезника разликује од календарске..... 89
-

11. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који се бави информационим технологијама) развија нови софтвер заснован на „блокчејн технологији“ и који је намењен за креирање, управљање и потврђивање дигиталних идентитета крајњих корисника, односно омогућава поуздан систем складиштења приватних података 91

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања у облику обичних акција које гласе на име, а које акције, због промене власничких права на друштвеном капиталу у складу са Законом о осигурању у случају када у друштву за осигурање у законом прописаном року није извршена приватизација, запослени у друштву за осигурање које је субјект преноса и запослени у контролисаним друштвима субјекта преноса добију без накнаде од тог друштва за осигурање 95

2. Порески третман удела који је запослени стекао у поступку својинске трансформације – преносом капитала без накнаде запосленима код издавача медија, који је запослени отуђио 2016. године 99

3. Порески третман примања које физичко лице, оснивач који је у радном односу у сопственом привредном друштву, оствари од тог друштва по основу стицања без накнаде удела који то друштво има у другом привредном друштву 102

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Могућност ослобађања ЈВП „Воде Војводине“ од плаћања пореза на имовину за водно земљиште и водне објекте „и пре евентуалних измена закона“ 105

2. Примена мишљења Министарства финансија од 28. фебруара 2020. године, а по питању: „Уколико је у уговору о купопродаји непокретности у коме је један супружник наведен као једини

купац и уз који је у јавнобележничкој клаузули о потврђивању исправе наведена чињеница о постојању брака и супружнику купца, при чему изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ о посебној имовини једног од супружника није саставни део јавнобележничке исправе којом се стиче непокретна имовина, да ли супружник који није наведен у уговору о купопродаји као купац постаје порески обвезник по основу пореза на имовину самим закључењем уговора о купопродаји непокретности, или је за настанак пореске обавезе неопходан упис заједничке својине у одговарајући катастар непокретности, са посебним освртом на питање ко ће бити порески обвезник на непокретностима од дана закључења уговора о купопродаји до дана уписа у катастар непокретности, имајући у виду одредбе члана 10. став 7. тачка 1) Закона о порезима на имовину“ 106

3. Да ли постоји обавеза надлежног органа јединице локалне самоуправе да у случају настанка пореске обавезе у току пореске године обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге, након коначности, односно правоснажности решења којим је том обвезнику утврђен порез за пореску годину, а по пријему исправе коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник којом радњом том обвезнику настаје пореска обавеза (када не постоји обавеза подношења пореске пријаве), донесе решење о утврђивању пореза на имовину? 112

4. Да ли физичко лице – купац првог стана има право на рефундацију плаћеног пореза на додату вредност у случају кад први стан стиче уз накнаду у новцу, по основу уговора о уступању стана закљученог са физичким лицем – уступиоцем који је тај стан купио од инвеститора, при чему уступилац инвеститору није исплатио купопродајну цену у потпуности, због чега конкретно физичко лице – купац првог стана, у складу са уговором, део купопродајне цене плаћа уступиоцу, а део инвеститору у име и за рачун уступиоца?..... 114

5. Да ли је Радио-телевизија Србије обвезник пореза на имовину за земљиште – када је Управни одбор Јавне медијске установе Радио-телевизије Србије (РТС) донео одлуку (5.10.2015. године) којом се РТС одриче права коришћења тог земљишта и упутио допис Републичкој дирекцији за имовину да предложи Влади Републике Србије да донесе акт којим констатује да РТС-у престаје право коришћења предметног земљишта и све обавезе по том основу, по којем захтеву никада није решено па РТС и даље измирује пореске обавезе за ту непокретност коју годинама не користи? 117

6. Да ли основицу за утврђивање пореза на имовину за непокретности малих и средњих правних лица који примењују МСФИ за МСП, која сходно усвојеној рачуноводственој политици непокретности вреднује по фер вредности, представља фер вредност исказана у пословним књигама обвезника или исту утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање изворних прихода локалне самоуправе? 123

7. Да ли стечајни управник треба да пријави, обрачуна и изврши плаћање пореза на имовину која је евидентирана у пословним књигама стечајног дужника на основицу коју чини фер вредност или на основицу утврђену на друкчији начин, с обзиром на то да се испуњење пореске обавезе у случају стечаја пореског обвезника који се спроводи банкротством врши сходно закону којим се уређује стечај? 127

8. Да ли постоји основ да правно лице у стечају утврди порез на имовину за непокретности за које је у току парнични поступак пред судом за утврђивање права својине? 134

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли постоји основ за ослобођење од плаћања пореза на употребу пловила у случају кад су власници пловила оснивачи огранка привредног друштва са ограниченом одговорношћу,

који своју делатност обавља на делу тог плутајућег објекта?..... 139

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, Еуро дизел – тарифне ознаке 2710 19 43 00 који се користи за превоз и рад грађевинских машина, као и на гасно уље екстра лако евро ЕЛ – тарифне ознаке 2710 19 47 00, које се користи за рад постројења за производњу асфалта у индустријске сврхе за изградњу путева и аутопутева – шифра делатности 42.11, која се сврстава у сектор Ф Класификације делатности, од стране огранка страног правног лица..... 143

2. Остваривање права на рефакцију акцизе за купце привредног друштва – крајње кориснике деривата нафте (ауто гаса и пропан-бутан смеше), који се добијају у процесу производње, и то намешавањем бутана из увоза и пропана набављеног од домаћег произвођача, на које је плаћена акциза при увозу, односно приликом стављања у промет од стране домаћег произвођача, као и могућност неплаћања акцизе при набавци пропана од домаћег произвођача, при чему би се иста платила на целокупну произведену количину пропан-бутан смеше пре стављања у промет 149

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Утврђивање накнаде за коришћење јавних површина у случају да се плаћа накнада за привремено коришћење пословног простора и постављање рекламних табли, рекламних паноа, уређаја за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу и на другом земљишту и објектима, које користи управљач јавне железничке инфраструктуре..... 159

2. Да ли се јавном површином сматра и неизграђено грађевинско земљиште у својини јединице локалне самоуправе,

за које је планским документом предвиђено да се изгради саобраћајница? 163

3. Да ли се обрачунава и плаћа накнада за унапређење енергетске ефикасности приликом увоза течног природног гаса (LNG) из Белгије?..... 167

4. Правилно попуњавање и подношење пријаве за заштиту и унапређење животне средине за 2021. годину на прописаном Обрасцу 1 168

5. Да ли постоји законски основ за ослобађање од накнаде за коришћење вода по основу коришћења за узгој риба у рибњацима, односно од накнаде за коришћење водних објеката и водних система по основу снабдевања водом рибњака и накнаде за одводњавање за 2020. годину за време трајања ванредног стања, односно у периоду примене мера за спречавање и сузбијање заразне болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2? 171

6. Критеријуми за сврставање правних лица у категорију делатности које имају велики утицај на животну средину у сврху утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине 172

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода нерезидентног правног лица – резидента СР Немачке оствареног по основу давања у закуп покретних ствари – вагон цистерни резидентном правном лицу..... 175

2. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку у случају када резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Велике Британије, накнаду по основу реализације уговора који се односи на учествовање на фестивалу игре у Републици Србији 179

3. Обавеза нерезидентног правног лица – резидента СР Немачке да докаже статус резидента државе са којом је Република Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да је нерезидентно правно лице стварни власник прихода 184

**ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА
ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ**

1. Да ли обвезник који је остварио право на директна давања из Уредбе, а изврши (до краја 2020. године) повраћај додатних уплата свом матичном правном лицу, губи право на коришћење директних давања? 191

2. Да ли привредни субјект у приватном сектору испуњава услове за остваривање права на коришћење директних давања чија исплата се вршила у јуну 2020. године у случају када је пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец април 2020. године поднео почетком месеца јуна 2020. године? 193

3. Ненаменско трошење директних давања која су уплаћена на наменски рачун..... 196

**ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У
ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ**

1. Коришћење директних давања у случају када је привредни субјект, који зараду за дати обрачунски период исплаћује у два дела, поднео пореску пријаву – Образац ППП-ПД, с тим да је код исплате првог дела зараде за све запослене попунио МФП 3 са 50% радног времена, а код исплате другог дела зараде за исте запослене није попунио МФП (када запослени ради са пуним радним временом не уноси се податак у МФП) 199

2. Коришћење директних давања у случају када је привредни субјект по основу зараде за обрачунски период март 2021. године поднео пореску пријаву 8. априла 2021. године и

измењену пореску пријаву 21. априла 2021. године, а по основу накнаде трошкова превоза запосленима је такође 8. априла 2021. године поднео пореску пријаву, као и измењену пореску пријаву дана 22. априла 2021. године, с тим што је у тој измењеној пореској пријави уместо идентификационог броја пријаве коју мења (пријава по основу накнаде трошкова превоза) уписао идентификациони број измењене пореске пријаве по основу зараде (поднете 21. априла 2021. године)202

3. Губитак права на коришћење директних давања према Уредби о утврђивању Програма директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 у случају када предузетник који је користио директна давања прописана наведеном уредбом донесе одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва205

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Начин евидентирања промета и издавање фискалног рачуна преко електронског фискалног уређаја у случају када потрошач процес плаћања на бензинској станици врши електронским путем коришћењем мобилне апликације Drive.Go која омогућава електронско плаћање без уласка у објекат и одласка на касу по штампани фискални рачун, а да се исти након куповине добије e-mailom209

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли је привредно друштво за сврху добијања лиценце за обављање енергетске делатности могло да поднесе финансијске извештаје за претходне две године (2018. и 2019. годину, које

су претходиле подношењу захтева за издавање лиценце 2020. године) односно да ли се поднете изјаве о неактивности за 2017. и 2018. годину могу прихватити као доказ уместо Биланса стања и Биланса успеха?.....213

б) Да ли овај привредни субјект може прибавити извештаје о бонитету БОН-1 и БОН-2 само за годину у којој је имао пословних активности, а с обзиром на наведене околности?213

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јулу и августу 2021. године 219

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман слања или отпремања добара у иностранство који врши привредни субјекат – обвезник ПДВ, као вид помоћи угроженим земљама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-15/2021-04 од 06.8.2021. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Сагласно одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су 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. тач. 2) и 3) Закона прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, односно на промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник), између осталог, ближе је уређен начин и поступак остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза.

Одредбом члана 80. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара) обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара, а иступ добара потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона обвезник ПДВ може да оствари за порески период у којем поседује извозну декларацију. За порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара обвезник ПДВ нема обавезу да обрачуна ПДВ (члан 80. став 2. Правилника).

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара (одредба става 3. истог члана Правилника).

Према одредби члана 80. став 4. Правилника, ако је обвезник ПДВ обрачунао ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара у складу са ст. 2. и 3. овог члана, има право да за порески период у којем поседује извозну декларацију

смањи износ основице и износ обрачунатог ПДВ и да оствари пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона.

Ако је у складу са царинским прописима одобрен поједностављени поступак извоза добара, пореско ослобођење из става 1. овог члана, а до издавања декларације у складу са царинским прописима, обвезник ПДВ може да оствари ако поседује рачуне или отпремнице, оверене од стране надлежног царинског органа (члан 80. став 5. Правилника).

Изузетно од ст. 1. и 5. овог члана, у случајевима у којима се извоз добара врши без подношења извозне декларације, односно декларације из става 5. овог члана, доказ о извршеном извозу добара је одобрење надлежног царинског органа издато у складу са царинским прописима и потврда надлежног царинског органа о извршеном извозу добара (одредба става 6. истог члана Правилника).

Потврду из става 6. овог члана издаје надлежни царински орган на Обрасцу ПИИ – Потврда о извршеном извозу, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (став 7. члана 80. Правилника).

Сагласно одредби члана 80. став 8. Правилника, потврду о извршеном извозу добара оверава надлежни царински орган.

Копију потврде из става 7. овог члана надлежни царински орган задржава за своје потребе (члан 80. став 9. Правилника).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног извоза добара, до добијања доказа из ст. 1, 5. и 6. овог члана обвезник ПДВ може да оствари пореско ослобођење ако је издао рачун о авансном плаћању у складу са Законом (члан 80. став 10. Правилника).

Сагласно одредби члана 81. став 1. Правилника, када се добра шаљу у иностранство поштом или брзом поштом, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију издату у складу са царинским прописима.

Изузетно од става 1. овог члана, када се добра шаљу у иностранство поштом или брзом поштом без подношења извозне декларације, пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује документ оверен од стране надлежног царинског органа на основу којег се може утврдити да су добра послата у иностранство поштом или брзом поштом (члан 81. став 2. Правилника).

Према одредби става 3. истог члана Правилника, документ из става 2. овог члана садржи најмање следеће податке:

- 1) назив и адресу, односно фирму и седиште, као и ПИБ обвезника (извозника);
- 2) уобичајени трговачки назив, количину и вредност добара;
- 3) место и датум када су добра послата у иностранство;
- 4) назив и адресу, односно фирму примаоца добара у иностранству;
- 5) потпис и печат надлежног царинског органа који је оверио документ.

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног слања добара у иностранство, до добијања доказа из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да оствари пореско ослобођење ако је издао рачун о авансном плаћању у складу са Законом (одредба члана 81. став 4. Правилника).

У складу са наведеним, уколико одређени привредни субјекат – обвезник ПДВ шаље или отпрема добра у иностранство, као вид помоћи угроженим земљама, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по том основу.

2. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

У складу са чланом 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др.

закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДПЛ), 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.

Сагласно одредби члана 7а тачка 8) ЗПДПЛ, на терет расхода не признају се трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако овим законом није друкчије уређено.

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

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

С тим у вези, а имајући у виду одредбе ЗПДПЛ према којима се издаци обвезника учињени по основу донација тј. давања за намене из члана 15. став 1. Закона признају у пореском билансу уколико су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима (нпр. закон који уређује социјалну заштиту и др.), мишљења смо да се расход обвезника, евидентиран у пословним књигама по основу донације учињене у корист нерезидентних лица (из државе афричког континента, у конкретном случају), не признаје у пореском билансу у складу са чланом 7а тачка 8) ЗПДПЛ.

2. Порески третман услуга које ЕИБ пружа Граду Нишу (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-64/2021-04 од 01.7.2021. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника (члан 5. став 4. тачка 2) Закона).

Одредбом члана 11. став 1. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се пружањем услуга, у смислу члана 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра пружање услуга без накнаде које обвезник ПДВ изврши:

- 1) за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;
- 2) у непословне сврхе пореског обвезника.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно

смањења расхода обвезника ПДВ који врши промет те услуге (став 2. истог члана Правилника).

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

Сагласно 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.

Страном лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом 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 (члан 10а став 1. Закона).

Страном лице које у Републици врши промет добара и услуга из става 1. овог члана 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).

Одредбама члана 12. Закона уређено је место промета услуга.

У складу са одредбама члана 24. став 1. тачка 16) Закона, ПДВ се не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

(2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима;

(3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;

(4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговором.

Ослобођење из става 1. тачка 1б) подтач. (1) и (3) овог члана се остварује под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове (став 11. истог члана Закона).

Према члану 24. став 1. тачка 1б) Закона, ПДВ се 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.

Сагласно наведеном, ПДВ се не плаћа на добра и услуге намењене за службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима. Према члану 6. став 1. Споразума између Републике Србије и Европске инвестиционе банке о оснивању и активностима Регионалне канцеларије Европске инвестиционе банке у Републици Србији потврђеног Законом о потврђивању Споразума између Републике Србије и Европске инвестиционе банке о оснивању и активностима Регионалне канцеларије Европске инвестиционе банке у Републици Србији („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 105/09 и 11/11, у даљем тексту: Споразум), ЕИБ, Регионална канцеларија, њена добра, имовина, приход, као и њено пословање и трансакције спроведене у циљу развоја активности Банке у региону западног Балкана, у складу са Статутом Банке и прописима Европске уније,

у складу са овим споразумом, биће ослобођене обавезе плаћања пореза и царина установљених законом. Предметно пореско ослобођење може се остварити у складу са Правилником.

Остваривање пореског ослобођења за услуге које се пружају ЕИБ-у, у Републици Србији у складу са Законом, зависи од статуса пружаоца услуга у смислу да ли је реч о обвезнику ПДВ или страном лицу које се није евидентирало у систем ПДВ Републике Србије, уз напомену да је, према Закону, страном лице које у Републици Србији врши промет за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза дужно да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира у систем ПДВ Републике Србије, осим ако промет врши искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. Закона (републички орган, орган аутономне покрајине, орган локалне самоуправе и одређена правна лица основана с циљем обављања послова државне управе, односно локалне самоуправе), као и услуге превоза путника аутобусима.

Ако је пружалац услуга обвезник ПДВ, порески дужник за промет конкретних услуга (лице које је дужно да обрачуна и плати ПДВ) је обвезник ПДВ који може да оствари пореско ослобођење за тај промет ако поседује два документа:

– фотокопију основне потврде коју издаје Министарство спољних послова ЕИБ-у (реч је о документу којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором), а ЕИБ фотокопију те потврде доставља обвезнику ПДВ;

– оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ (Образац СНПДВ), који издаје ЕИБ у три примерка, од којих два примерка треба да достави обвезнику ПДВ. С тим у вези напомињемо, одговорни представник ЕИБ-а дужан је да, пре издавања првог службеног налога, Централни Пореске управе достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави

обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене.

Ако је пружалац услуга страни лице које се није евидентирало у систем ПДВ Републике Србије, у том случају порески дужник за промет услуга је прималац услуга – ЕИБ. Али, с обзиром да је реч о промету за који је Споразумом предвиђено пореско ослобођење, прималац услуга – ЕИБ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, при чему за остваривање тог пореског ослобођења није потребно спровођење процедуре.

Према томе, како се на основу Нацрта уговора о сарадњи између Европске инвестиционе банке и Града Ниша у вези са пројектом припреме техничке помоћи за урбану мобилност и регенерацију железничког коридора у Нишу закључује, између осталог, да ће ЕИБ подржати Град Ниш у припреми и спровођењу тог пројекта, да се наведена подршка реализује ангажовањем консултаната који ће пружити услуге ЕИБ-у (консултанти и Град Ниш нису у уговорном односу), а да ће ЕИБ обезбедити да Град Ниш користи предметне услуге без плаћања било какве накнаде, у складу са уговором, мишљења смо да се услуге које ЕИБ пружа Граду Нишу сматрају услугама које ЕИБ предузима у циљу развоја својих активности у региону западног Балкана, што значи у пословне сврхе са аспекта Закона. С тим у вези, наведене услуге нису предмет опорезивања ПДВ у складу са Законом, што значи да Град Ниш за те услуге није порески дужник у складу са Законом.

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Сагласно одредбама чл. 14. и 23. до 24а Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20), промет услуга није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, нити порезом на пренос апсолутних права.

3. Обавезност регистрације страног привредног друштва, односно регистрације огранка страног привредног друштва у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-401/2021-04 од 30.6.2021. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Одредбом члана 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Нерезидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. ЗПДПЛ).

Сходно члану 4. став 1. ЗПДПЛ, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито: 1. огранак; 2. погон; 3. представништво; 4. место производње, фабрика или радионица; 5. рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства.

Ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћење да закључује уговоре у име тог обвезника, сматра се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у име обвезника (члан 4. став 3. ЗПДПЈ).

Према члану 4. став 4. ЗПДПЈ не постоји стална пословна јединица ако нерезидентни обвезник обавља делатност преко комисионара, брокера или било ког другог лица које, у оквиру властите делатности, послује у своје име, а за рачун обвезника.

Ставом 5. истог члана ЗПДПЈ прописано је да сталну пословну јединицу не чини ни:

1. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као ни коришћење просторија искључиво за то намењених;

2. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника;

3. држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника.

Сагласно наведеним законским одредбама, имајући у виду да, према наводима из допуне захтева, правна лица из Аустрије немају пословне просторије у Републици Србији (у даљем тексту: Република) које су им несметано и неограничено на располагању (за обављање делатности), односно да не користе просторије обвезника за ангажовање својих запослених или на други начин зависних физичких лица ради обављања делатности, већ ангажују обвезника – резидентно правно лице, сматрамо да пословање описано у конкретном случају не захтева постојање сталне пословне јединице наведених правних лица (из Аустрије) у Републици.

2. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 8. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: ЗПДВ) 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 (члан 8. став 2. ЗПДВ).

Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице (члан 8. став 3. ЗПДВ).

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

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. ЗПДВ).

Одредбом члана 10а став 1. ЗПДВ прописано је да је страно лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом дужно 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.

Страно лице које у Републици врши промет добара и услуга из става 1. овог члана 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.

У складу са наведеним одредбама ЗПДВ, страно лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом, 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. 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. С тим у вези, с обзиром на то да је, према нашем мишљењу, у конкретном случају, реч о промету добара који се врши у Републици, потребно је размотрити која страна лица треба да се евидентирају у систем ПДВ Републике.

Напомињемо, ваше питање које се односи на обавезност регистрације привредног друштва, односно регистрације огранка страног привредног друштва у Републици није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Основица за обрачунавање ПДВ за промет добара када за извршени промет добара обвезник ПДВ – продавац потражује од купца и накнаду на име одложеног плаћања и организовања одложене испоруке, у фиксном износу по тони испоручених добара

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-574/2019-04 од 26.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ – продавац изврши промет одређених добара другом обвезнику ПДВ – купцу, дужан је да за тај промет обрачуна ПДВ по прописаној пореској стопи ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ – продавац прима или треба да прими за промет тих добара, у коју није укључен ПДВ. С тим у вези, када за извршени промет добара обвезник ПДВ – продавац потражује од купца и накнаду на име одложеног плаћања и организовања одложене испоруке, у фиксном износу по тони испоручених добара, основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметних добара чини укупан износ накнаде, без ПДВ. Наиме фиксни износ по тони испоручених добара, који обвезник ПДВ – продавац потражује од купца, представља део накнаде за испоруку добара, што значи да се за тај износ не утврђује друкчији порески третман.

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.

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.

Сагласно одредби члана 17. став 3. 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.

2. Порески третман уноса добара у слободну зону, превозних и других услуга корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промета добара и услуга у слободној зони

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-372/2021-04 од 26.7.2021. год.)

У складу са одредбом члана 24. став 1. тачка 5) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон),

ПДВ се не плаћа на унос добара у слободну зону, превозне и друге услуге корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промет добара и услуга у слободној зони, за које би обвезник – корисник слободне зоне имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне. Обвезник ПДВ који врши предметни промет и који је порески дужник за тај промет може да оствари предметно пореско ослобођење ако поседује одговарајуће доказе прописане Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник).

Ако обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга не поседује прописане доказе, дужан је да за предметни промет добара, односно услуга обрачуна ПДВ ако је за тај промет порески дужник у складу са Законом и да обрачунати ПДВ искаже у рачуну који издаје обвезнику ПДВ – примаоцу добара, односно услуга. Обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга има право да ПДВ исказан у том рачуну одбије као претходни порез у складу са Законом.

Напомињемо, обвезник ПДВ – корисник слободне зоне није дужан да свом добављачу – обвезнику ПДВ који му испоручује добра или пружа услуге достави документ предузећа које управља слободном зоном којим се потврђује да између тог предузећа и обвезника ПДВ – корисника слободне зоне постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне, односно изјаву да се ради о добрима или услугама за које би имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

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

Према члану 24. став 1. тачка 5) Закона, ПДВ се не плаћа на унос добара у слободну зону, превозне и друге услуге корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промет добара и услуга у слободној зони, за које би обвезник – корисник слободне зоне имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Одредбама члана 87. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, за унос добара у слободну зону који се врши обвезнику ПДВ – кориснику слободне зоне, обвезник ПДВ који врши промет добара може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа које управља слободном зоном (у даљем тексту: предузеће) којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) рачун испоручиоца добара која се уносе у слободну зону оверен од стране надлежног царинског органа, односно оверену копију декларације којом се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима;

3) изјаву корисника зоне – примаоца добара да се ради о добрима за која би имао право на одбитак претходног пореза када

би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Изузетно од става 1. овог члана, у складу са чланом 87. став 3. Правилника, за промет електричне енергије, природног гаса, мазута и угља, пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) рачун испоручиоца добара, односно оверену копију декларације којом се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима;

3) изјаву корисника зоне – примаоца добара да се ради о добрима за која би имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Према члану 88. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, за превозне и друге услуге које се пружају обвезнику ПДВ – кориснику слободне зоне које су непосредно повезане са уносом добара у слободну зону, обвезник ПДВ који врши промет услуга може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) уговор о пружању услуга са лицем који испоручује добра у слободну зону односно са корисником слободне зоне – примаоцем добара;

3) рачун пружаоца услуга;

4) изјаву корисника зоне – примаоца услуга да се ради о услугама за које би имао право на одбитак претходног пореза када би те услуге користио за потребе обављања делатности ван слободне зоне;

5) оверену копију документа којим се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима.

У складу са чланом 89. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, за промет добара и услуга у слободној зони који се врши обвезнику ПДВ – кориснику слободне зоне, обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара, односно услуга постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) рачун обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга у слободној зони кориснику слободне зоне – примаоцу добара, односно услуга;

3) изјаву корисника зоне – примаоца добара, односно услуга да се ради о добрима и услугама за које би имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

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, сагласно члану 28. став 2. тачка 1) Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун

издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом.

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: обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника промету (члан 28. став 3. тачка 1) Закона).

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

3. Порески третман промета услуге давања у закуп земљишта са засејаним пољопривредним културама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-204/2021-04 од 26.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), за промет услуге давања у закуп земљишта, при чему се земљиштем сматра и земљиште са засејаним пољопривредним културама, прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. С тим у вези, обвезник ПДВ – закуподавац не обрачунава ПДВ на вредност улагања које се односи на набавку семена, ђубрива, услуга сејања и др, већ та вредност представља део накнаде за услугу давања у закуп земљишта, тј. део закупнине.

Напомињемо, обвезник ПДВ – закуподавац дужан да је исправи износ претходног пореза који се односи на предметне набавке.

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

Према одредби члана 25. став 2. тачка 2) Закона, ПДВ се не плаћа на промет земљишта, 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 (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.

4. Основица за обрачунавање ПДВ за промет добара односно услуга када обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга у моменту промета добара или услуга, односно издавања рачуна за тај промет одобри попуст од 5% (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-356/2021-04 од 26.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара, односно услуга чини износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, у коју није укључен ПДВ. У основицу за обрачунавање ПДВ код промета добара и услуга не урачунава се попуст у цени и друга умањења цене која обвезник ПДВ одобрава купцу у моменту промета добара или услуга, односно у моменту издавања рачуна за тај промет. ПДВ се обрачунава на основицу утврђену у складу са Законом. С тим у вези, када обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга у моменту промета добара или услуга, односно издавања рачуна за тај промет одобри попуст од 5%, ПДВ се обрачунава на основицу коју чини иницијални износ умањен за 5%. С тим у вези, ако обвезник ПДВ у моменту промета добара или услуга, односно издавања рачуна за тај промет одобри попуст од 5% и износ основице утврди као иницијални износ умањен за 5%, али ПДВ обрачуна на иницијални износ (износ који није умањен за 5%) и у рачуну за тај промет исказе износ основице (иницијални износ умањен за 5%) и износ ПДВ обрачунат на иницијални износ (износ који није умањен за 5%), реч је о рачуну који није издат у складу са Законом. Обвезник ПДВ – прималац рачуна нема право да ПДВ исказан у тако издатом рачуну одбије као претходни порез.

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

У складу са одредбом члана 17. став 1. Закона, 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 прима 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.

Одредбом става 4. тачка 1) истог члана Закона прописано је да основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга.

Сагласно одредби члана 45. став 1. тачка 1) Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21 и 64/21), основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту тог промета добара или услуга, односно у моменту издавања рачуна за тај промет.

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

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

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

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

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

5. Да ли обвезник ПДВ којем је лице из иностранства одобрило кредит и који је тај кредит употребио за подизање засада боровнице и покриће текућих трошкова у вези са обављањем делатности гајења боровнице, има право да ПДВ који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – пословне банке из Републике Србије за услугу која се односи на регистрацију кредитног задужења код Народне банке Србије, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00765/2021-04 од 20.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13,

68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за промет добара и услуга за који је тај обвезник ПДВ – претходни учесник у промету порески дужник у складу са Законом, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. С тим у вези, обвезник ПДВ којем је лице из иностранства одобрило кредит и који је тај кредит употребио за подизање засада боровнице и покриће текућих трошкова у вези са обављањем делатности гајења боровнице, има право да ПДВ који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – пословне банке из Републике Србије за услугу која се односи на регистрацију кредитног задужења код Народне банке Србије одбије као претходни порез, ако поседује рачун обвезника ПДВ – пословне банке издат 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.

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

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

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

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

У складу са одредбама става 2. истог члана Закона, 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.

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана (члан 28. став 4. Закона).

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

6. Порески третман промета када обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији, у циљу реализације одређеног пројекта, закључи уговор са финансијским институцијама – финансијерима на основу којег обезбеди финансијска средства за тај пројекат, уз обавезу плаћања камате

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-369/2021-04 од 19.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, 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.

Када обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији, у циљу реализације одређеног пројекта, закључи уговор са финансијским институцијама – финансијерима на основу којег обезбеди финансијска средства за тај пројекат, уз обавезу плаћања камате, реч је о промету услуга из члана 25. став 1. тачка 3) Закона за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. За промет услуга из члана 25. став 1. тачка 3) Закона када их пружају страна лица – финансијске институције (лица која немају

седиште у Републици Србији), обвезник ПДВ – прималац услуга из члана 25. став 1. тачка 3) Закона (у даљем тексту: обвезник ПДВ – корисник средстава) нема обавезу обрачунавања ПДВ. Поред тога, када страна лица – финансијери ангажују правне и техничке саветнике у вези са реализацијом финансијских аранжмана који се односе на предметни пројекат, при чему накнаду за услуге тих саветника у складу са уговором плаћа обвезник ПДВ – корисник средстава, обвезник ПДВ – корисник средстава нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за промет наведених услуга, с обзиром на то да је реч о услугама које саветници пружају финансијерима. Наиме, према нашем мишљењу, у конкретном случају, накнада коју обвезник ПДВ – корисник средстава плаћа саветницима представља део камате за промет услуга који финансијери пружају обвезнику ПДВ – кориснику средстава.

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

Према ставу 3. члана 12. Закона, када услугу пружа страном 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 (члан 12. став 4. Закона).

Одредбама члана 25. Закона прописано је на које се промете добара и услуга примењује пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

Сагласно одредби члана 25. став 1. тачка 3) Закона, ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код кредитних послова, укључујући посредовање, као и новчаних позајмица.

7. Да ли је реч о преносу дела имовине на који се примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ – преносилац изврши продају дела имовине који чини део кабловско дистрибутивног система и електронске комуникационе опреме, другом обвезнику ПДВ – стицаоцу, при чему предметни део имовине не представља комплетну инфраструктуру неопходну за самостално функционисање система?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-766/2021-04 од 15.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13,

68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21 и 64/21, у даљем тексту: Правилник), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, са или без накнаде, или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени следећи услови: да је стицалац дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац дела имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац, уз напомену да се делом имовине сматра целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца дела имовине.

Испуњеност наведених услова утврђује се на дан преноса дела имовине.

С тим у вези, када обвезник ПДВ – преносилац изврши продају дела имовине који, у конкретном случају, чини део кабловско дистрибутивног система и електронске комуникационе опреме, другом обвезнику ПДВ – стицаоцу, при чему, према наводима из вашег захтева, предметни део имовине не представља комплетну инфраструктуру неопходну за самостално функционисање система, мишљења смо да није реч о преносу дела имовине на који се примењује члан 6. став 1. тачка 1) Закона, већ да се на промет добара која чине тај део имовине ПДВ обрачунава и плаћа 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.

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).

Према одредби члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра се 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 13. став 1. Правилника, 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 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 чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности коју је обављао преносилац (члан 13. став 2. Правилника).

8. Основица за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ врши продају добара преко интернета и та добра

доставља купцима путем поште, при чему трошкове доставе добара путем поште зарачунава купцима (тзв. префактурисани трошкови)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00568/2021-04 од 09.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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. У основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

У складу са наведеним, обвезник ПДВ који врши продају добара преко интернета и та добра доставља купцима путем поште, при чему трошкове доставе добара путем поште зарачунава купцима (тзв. префактурисани трошкови) дужан је да за извршени промет добара обрачуна ПДВ. Основицу за обрачунавање ПДВ чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за наведени промет, укључујући и трошкове доставе које зарачунава купцу, с обзиром на то да је реч о споредним трошковима који се урачунавају у основицу за обрачунавање ПДВ.

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

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

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, 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.

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

9. Порески третман промета услуга који обвезник ПДВ – Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије врши у складу са прописима који уређују здравствену заштиту – лекарски прегледи, амбулантне дијагностичко и терапијске интервенције из области медицине спорта, интерне медицине, пнеумофизиологије, физикалне медицине и рехабилитације, као и лабораторијске, односно биохемијске прегледе и анализе и друге услуге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-714/2021-04 од 09.7.2021. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14

– др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту. С тим у вези, промет услуга који обвезник ПДВ – Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије врши у складу са прописима који уређују здравствену заштиту – лекарски прегледи, амбулантне дијагностичко и терапијске интервенције из области медицине спорта, интерне медицине, пнеумофизиологије, физикалне медицине и рехабилитације, као и лабораторијске, односно биохемијске прегледе и анализе и друге услуге које пружа у складу са тим прописима ослобођен је ПДВ без права на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 8) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.

10. Порески третман промета добара када обвезник ПДВ – продавац изврши промет добара привредном друштву из Албаније, при чему се предметна добра, по налогу привредног друштва из Албаније, отпремају његовом купцу на територију АПКМ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00509/2021-04 од 09.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон) и Уредбом о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 („Службени гласник РС“, бр. 111/13 и 31/18, у даљем тексту: Уредба), на отпремање добара са територије Републике ван територије Аутономне покрајине Косово и Метохија (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија (у даљем тексту: АПКМ), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, под условом да обвезник ПДВ који врши промет тих добара поседује доказе да су добра отпремљена на територију АПКМ. Доказима да је извршено отпремање добара на територију АПКМ сматрају се јединствена исправа издата у складу са важећим прописима која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, односно оверена копија јединствене исправе, као и извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара.

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ – продавац изврши промет добара привредном друштву из Албаније, при чему се предметна добра, по налогу привредног друштва из Албаније,

отпремају његовом купцу на територију АПКМ, са аспекта Закона реч је о отпремању добара са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ. У том случају, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако обвезник ПДВ – продавац поседује јединствену исправу издату у складу са важећим прописима која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, као и извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара (привредног друштва из Албаније) на пословни рачун обвезника ПДВ – продавца. Ако неки од наведених услова није испуњен, на предметни промет добара ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи 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.

Одредбом члана 61. Закона прописано је да ће Влада Републике Србије уредити извршавање овог закона на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244.

У складу са одредбом члана 2. Уредбе, на промет добара и услуга који обвезници ПДВ врше са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, као и на промет који се врши са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ, примењује се Закон, прописи донети на основу Закона и ова уредба.

Одредбом члана 3. став 1. Уредбе прописано је да се на промет добара који обвезници ПДВ врше са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ не обрачунава и не плаћа, а обвезници ПДВ имају право на одбитак претходног пореза у складу

са Законом, под условом да су добра отпремљена на територију АПКМ.

Према одредби члана 3. став 2. Уредбе, доказима да су добра отпремљена на територију АПКМ сматрају се јединствена исправа издата у складу са важећим прописима која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, односно оверена копија јединствене исправе, као и извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара.

Отпремање, односно допремање добара из чл. 3. и 4. ове уредбе врши се у складу са важећим прописима (члан 5. Уредбе).

11. Порески третман промета топлотне енергије

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-721/2021-04 од 07.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на промет топлотне енергије за потребе грејања ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној пореској стопи од 10%, независно од тога да ли се топлотна енергија за потребе грејања директно испоручује крајњим корисницима или другим лицима која ће је испоручивати крајњим корисницима.

Одредбама члана 3. Закона прописано је 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.

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

Одредбом члана 23. став 2. тачка 13а) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет или увоз топлотне енергије за потребе грејања.

12. Порески третман промета услуге организације обуке физичких лица – кандидата, односно услуге обуке физичких лица – кандидата коју обвезник ПДВ – огранак пружа страном лицу – свом оснивачу из Мађарске и за коју наплаћује накнаду од свог оснивача

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-338/2020-04 од 06.7.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), када страном лице из Мађарске, које се бави довођењем у везу послодаваца из Немачке са физичким лицима – кандидатима за закључивање уговора о раду са тим послодавцима, оснује огранак у Републици Србији с циљем да тај огранак за потребе страног лица (свог оснивача) организује обуку физичких лица – кандидата, односно да обучи физичка лица – кандидате, са аспекта Закона сматра се да обвезник ПДВ – огранак пружа услугу организације обуке физичких лица – кандидата, односно услугу обуке физичких лица – кандидата страном лицу из Мађарске. За промет наведене услуге, за коју обвезник ПДВ – огранак наплаћује накнаду од страног лица (свог оснивача), ПДВ се не обрачунава и

не плаћа, с обзиром на то да је место њеног промета, у складу са чланом 12. став 4. Закона, место у Мађарској у којем страном лице има седиште.

Напомињемо, чињеница да корист од обуке имају и физичка лица – кандидати, који за ту обуку не плаћају накнаду, што значи да се у конкретном случају услуга обуке пружа и тим лицима, али без накнаде и у пословне сврхе обвезника ПДВ – огранка, не доводи до обавезе обрачунавања ПДВ по том основу.

13. Порески третман промета добара, односно услуга који се врши у оквиру радова који се односе на изградњу подземне и надземне инфраструктуре рудника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-559/2020-04 од 30.6.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), 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 као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Напомињемо, наведени критеријум (вредност промета) не примењује се на промете који се врше од 1.01.2021. године, ако је за те промете наплаћен, односно плаћен аванс закључно са 31.12.2020. године. На предметне промете примењују се правила прописана Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18 и 72/19).

Правилником о утврђивању добара и услуга из области

грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник Р“, бр. 86/15 и 159/20, 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, промет добара, односно услуга који се врши у оквиру радова наведених у вашем захтеву, а који се односе на изградњу подземне и надземне инфраструктуре рудника, сматра се прометом добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, са изузетком нивелације терена, насипања тучаника и затрпавања земљишта и радова на јаловишту пиритних концентрата и одлагање неутрализоване шљаке, ако се ти радови не врше као активности из групе 43.12 – Припрема градилишта Класификације делатности, наведених у члану 2. став 1. тачка 10) Правилника, односно ако се не сматрају споредним прометом који се врши уз промет добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Напомињемо, у зависности од тога да ли се радови који се односе на изградњу подземне и надземне инфраструктуре рудника врше тако што извођач радова употребљава сопствени материјал или материјал наручиоца, утврђује се да ли је реч о промету добара или о промету услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Наиме када обвезник ПДВ – извођач радова обавља предметне активности по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ – извођач радова врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Међутим, када обвезник ПДВ – извођач радова обавља те активности, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ – извођач радова врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. У случају наведеног промета услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, узимање добара од стране обвезника ПДВ – наручиоца за потребе пружања услуга из области грађевинарства из

члана 10. став 2. тачка 3) Закона од стране обвезника ПДВ – извођача радова обвезнику ПДВ – наручиоцу, није предмет опорезивања ПДВ, с обзиром на то да је реч о узимању добара за пословне сврхе обвезника ПДВ – наручиоца.

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

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

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

Са прометом добара уз накнаду, у складу са одредбама члана 4. став 4. Закона изједначава се:

1) узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;

2) сваки други промет добара без накнаде;

3) исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Узимање добара, односно сваки други промет добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (члан 4. став 5. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о промету без накнаде), узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Сопственом потрошњом не сматра се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за пословне сврхе тог пореског обвезника (члан 2. став 3. Правилника о промету без накнаде).

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 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, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без 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 („Службени гласник РС“, бр. 54/10), у вредности већој од 500.000 динара, без ПДВ, 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 додатну вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да

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

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

14. Порески третман промета у случају када обвезник није поднео евиденциону пријаву за ПДВ, а издавао је рачуне са исказаним ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-699/2021-04 од 30.6.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу на Обрасцу ЕППДВ – Пријава за евидентирање обвезника пореза на додату вредност, у складу са Правилником о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и

брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15, 11/16, 60/18, 47/19, 50/19, 94/19 и 159/20). Укупним прометом за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) Закона (промет који је опорезив ПДВ и промет 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.

Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, почев од дана који следи дану у којем је остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, испуњава и друге обавезе прописане Законом – да издаје рачуне о извршеном промету добара и услуга, да води евиденцију и сачињава прегледе обрачуна ПДВ, да обрачунава и плаћа ПДВ, да подноси пореске пријаве и др, независно од тога да ли је у прописаном року поднео евиденциону пријаву.

У вези са наведеним, обвезник који није поднео евиденциону пријаву, а који је издавао рачуне са исказаним ПДВ, сматра се пореским дужником у складу са Законом. Наиме, за промет добара и услуга који је обвезник извршио закључно са даном у којем је остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара (у претходних 12 месеци), обвезник је порески дужник из члана 10. став 1. тачка 4) Закона (лице које је у рачуну исказало ПДВ, а да за то није имало обавезу у складу са Законом). За промет добара и услуга који је обвезник ПДВ извршио почев од дана који следи дану у којем је остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара (у претходних 12 месеци), обвезник ПДВ је порески дужник из члана 10. став 1. тачка 1) Закона (обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга).

ПДВ исказан у рачуну пореског дужника из члана 10. став 1. тачка 4) Закона (лице које је у рачуну исказало ПДВ, а да за то

није имало обавезу у складу са Законом) обвезник ПДВ – прималац рачуна нема право да одбије као претходни порез, док ПДВ исказан у рачуну обвезника ПДВ – пореског дужника из члана 10. став 1. тачка 1) Закона, обвезник ПДВ – прималац има право да одбије као претходни порез, ако су испуњени сви услови прописани Законом. Чињеница да обвезник ПДВ – издавалац рачуна није поднео евиденциону пријаву у складу са Законом, нема утицај на право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца рачуна.

Наиме, обвезник ПДВ – прималац рачуна има право да ПДВ исказан у рачуну другог обвезника ПДВ одбије као претходни порез ако набављена добра, односно примљене услуге користи, односно ако ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ и/или промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) и ако поседује рачун обвезника ПДВ – претходног учесника у промету који је издат у складу са Законом.

Независно од наведеног, указујемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује да ли су испуњени сви услови за остваривање права на одбитак претходног пореза (нпр. да ли је извршен промет, за коју сврху је извршена набавка добара или услуга итд.), као и да ли евентуално постоје елементи за утврђивање секундарне пореске обавезе у смислу закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

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, 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, 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.

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

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, 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.

Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице (члан 8. став 3. Закона).

Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга (члан 8. став 6. Закона).

Обвезник је лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица (члан 8. став 7. Закона).

Одредбама члана 28. став 1. тач. 1) и 2) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући 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 који је опорезив ПДВ, односно за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ.

Према одредби члана 28. став 2. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом.

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 (члан 33. став 1. Закона).

Одредбом става 6. истог члана Закона прописано је да се укупним прометом из става 1. овог члана сматра 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).

Одредбама члана 37. Закона прописано је да је обвезник дужан да поднесе евиденциону пријаву, издаје рачуне о извршеном промету добара и услуга, води евиденцију и сачињава прегледе обрачуна ПДВ у складу са овим законом, обрачунава и плаћа ПДВ и подноси пореске пријаве и доставља обавештења пореском органу у складу са овим законом.

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

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

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

Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15, 52/18 и 94/19) уређена је, између осталог, и садржина рачуна за промет добара, односно услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ од стране обвезника ПДВ који врши тај промет.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања у случају када обвезник у својим пословним књигама евидентира расход по основу исправке вредности, односно индиректног отписа потраживања насталог по основу продате (а ненаплаћене) робе, као и датог зајма који није враћен у року

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-972/2020-04 од 03.8.2021. год.)

У складу са чланом 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;

2) да је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо;

3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Сагласно члану 16. став 2. Закона, на терет расхода признаје се и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

На терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију, до краја пореског периода прошло најмање 60 дана (члан 16. став 7. Закона).

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када обвезник у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству, евидентира расход по основу исправке вредности, односно индиректног отписа потраживања насталог по основу продате (а ненаплаћене) робе, као и датог зајма који није враћен у року, предметни расход признаје се у пореском билансу обвезника поднетом за порески период у којем је исправка извршена, под условом да је од рока за наплату истих (потраживања) прошло више од 60 дана. Такође, као расход у пореском билансу обвезника признаје се исправка вредности датог аванса по основу којег није извршена испорука робе, под условом да је од рока од када је могао тражити повраћај датог аванса, а који је дефинисан у складу са прописима којима се уређују облигациони односи, прошло више од 60 дана.

Међутим, да би се овако исказан расход по основу исправке вредности, односно индиректног отписа трајно признао, неопходно је да обвезник, у пореском периоду у којем врши (директан) отпис предметних потраживања, испуни услов прописан чланом 16. став 1. тачка 3) Закона, односно чланом 16. став 2. Закона.

2. Постојање повезаности између два привредна друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-783/2021-04 од 26.7.2021. год.)

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

закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

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

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

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

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закона).

Према ставу 6. истог члана Закона, лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

У конкретном случају, оснивач (са 100% учешћа у капиталу) Привредног друштва А је физичко лице, па се, с тим у вези, Привредно друштво А сматра повезаним са оснивачем (у складу са чланом 59. став 3. Закона), као и са сином (свог) оснивача (у складу са чланом 59. став 6. Закона).

Син и зет оснивача Привредног друштва А су сувласници Привредног друштва Б (са по 50% учешћа у капиталу тог друштва), са којим су повезани сагласно члану 59. став 3. Закона.

Међутим, између Привредног друштва А и Привредног друштва Б не постоји повезаност, у складу са чланом 59. Закона.

3. Признавање расхода по основу камате на зајам узет од повезаног правног лица из иностранства ради куповине удела у капиталу правних лица која послују на територији Републике

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-848/2020-04 од 15.7.2021. год.)

У складу са чланом 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, 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 расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује

рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

Сходно одредби члана 19. став 1. Закона, на терет расхода у пореском билансу признају се укупно обрачунате камате, изузев камата због неблаговремено плаћених пореза, доприноса и других јавних дажбина.

Према члану 59. став 1. Закона, трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

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

У свом пореском билансу обвезник је, у смислу става 1. овог члана, дужан да посебно прикаже камату по основу депозита, као и камату по основу зајма, односно кредита, до нивоа прописаног одредбама члана 62. овог закона (члан 60. став 2. 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 прикаже 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“).

Како наводите у поднетом допису, обвезник, као део мултинационалне компаније која је једна од водећих учесника на тржишту у области у којој послује дуги низ година, намерава да купи уделе у капиталу два привредна друштва која послују у истој делатности на територији Републике, и то средствима зајма добијеног од повезаног лица из иностранства са каматом усклађеном по принципу „ван дохвата руке“, при чему би предметним средствима

били финансирани трошкови правних саветника у поступку куповине, као и трошкови куповине удела у поменутиим (зависним) друштвима. У оквиру даље стратегије развоја пословања, обвезник планира да зависна друштва припоји себи статусном променом којом би иста (зависна друштва) престала да постоје, док би обвезник наставио са својим пословањем. С тим у вези, поставило се питање да ли се трошкови камата по основу зајма, као и трошкови правног саветовања у вези са куповином удела зависних друштава признају у пореском билансу обвезника (пре и после извршене статусне промене).

Сагласно наведеним законским одредбама, обвезнику који у својим пословним књигама искаже расход од камате по основу уговора о зајму који је закључен са повезаним лицем ради куповине удела у привредним друштвима која послују на територији Републике, а у циљу побољшања обвезникове позиције на тржишту са чим у вези је и повећање пословних прихода обвезника, сматрамо да се предметни расход признаје у пореском билансу, како пре, тако и после извршене статусне промене, под условом да је камата коју обвезник плаћа на зајам утврђена применом одредаба чл. 59. до 61. Закона.

Такође, расход који обвезник искаже у својим пословним књигама по основу услуга правних саветника, односно по основу давања савета и консултација у вези са пословањем обвезника укључујући и доношење одлуке о планираној куповини удела у предметним друштвима, признаје се у пореском билансу обвезника у конкретном случају, независно од извршене статусне промене.

4. Утврђивање набавне цене непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка у случају када је нерезидентно правно лице (резидент Црне Горе) стекло земљиште на територији

Србије у току 1989. године, при чему је на предметном земљишту извршило накнадна улагања, укључујући и промену намене земљишта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-489/2019-04 од 15.7.2021. год.)

Према члану 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

Сходно ставу 2. истог члана Закона, капиталним добитком сматра се и приход који оствари нерезидентни обвезник од продаје имовине из става 1. тачка 1) овог члана, као и од продаје непокретности на територији Републике коју није користио за обављање делатности.

Сагласно одредбама члана 27. ст. 3. и 4. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана (у даљем тексту: имовина) и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика из става 3. овог члана негативна, у питању је капитални губитак.

У складу са чланом 29. ст. 7. и 8. Закона, за непокретност стечену пре 1. јануара 2004. године, набавна цена јесте неотписана вредност непокретности утврђена на дан 31. децембра 2003. године, у складу са прописима о рачуноводству који су се примењивали на финансијске извештаје за 2003. годину, а набавна цена из става 7. овог члана умањује се по основу амортизације утврђене у складу са овим законом.

На приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица,

физичког лица, резидентног или нерезидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено (члан 40. став 7. Закона).

Сходно члану 40. став 10. Закона, нерезидентно правно лице – прималац прихода из става 7. овог члана, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, и то у општини на чијој територији се налази непокретност.

Чланом 4. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Службени гласник РС“, бр. 100/15 ... 14/16) прописано је да нерезидентно правно лице, као прилог уз пријаву, подноси и сву неопходну документацију којом доказује основ и начин обрачуна капиталног добитка, а нарочито обрачун продајне и набавне цене имовине у складу са Законом (књиговодствене исправе, уговоре о куповини односно продаји, податке о обављеном преносу хартија од вредности и др.).

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (резидент Црне Горе) стекао је земљиште на територији Србије у току 1989. године, при чему је (како наводите у поднетом захтеву) на предметном земљишту извршио накнадна улагања, укључујући и промену намене земљишта, па се, с тим у вези, поставља питање утврђивања набавне цене земљишта за сврху обрачуна капиталног добитка.

Имајући у виду да је, у конкретном случају, предмет утврђивања капиталног добитка приход (нерезидента) остварен по основу продаје непокретности – земљишта које се не амортизује (а

које је стечено пре 1. јануара 2004. године), сматрамо да се набавном ценом, у складу са чланом 29. став 7. Закона, сматра неотписана вредност земљишта утврђена на дан 31. децембра 2003. године у складу са прописима о рачуноводству који су се примењивали на финансијске извештаје за 2003. годину, при чему се утврђена набавна цена земљишта увећава за износ накнадних улагања уколико се таква улагања, сагласно прописима о рачуноводству и релевантним МРС, могу укључити у набавну вредност земљишта.

5. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-983/2020-04 од 15.7.2021. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит (члан 50а став 4. Закона).

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на

неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

Сходно члану 6. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 159/20, у даљем тексту: Правилник), сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, исказује се на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказаних на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказаних на редном броју 4. Обрасца СУ).

У смислу одредаба Правилника, под редним бројем 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу, а под редним бројем 4. Обрасца СУ уноси се вредност укупних основних средстава обвезника, укључујући основна средства евидентирана под редним бројем 3. овог обрасца, као и друга основна средства која су евидентирана у пословним књигама обвезника, при чему се под овим редним бројем не уносе подаци о основним средствима која нису стављена у употребу, као ни аванси за набавку основних средстава.

Улагања извршена у основна средства у току трајања пореског ослобођења обвезник исказује у Обрасцу СУ у којем је претходно утврдио проценат умањења обрачунатог пореза, и по том основу утврђује нову сразмеру улагања на начин прописан овим правилником (члан 6. став 6. Правилника).

У конкретном случају, обвезник до 2021. године има право на коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона, па се, с

тим у вези, поставља питање да ли по основу улагања извршених за време трајања пореског ослобођења и запошљавања нових 100 лица на неодређено време, обвезник може да оствари право на ново десетогодишње пореско ослобођење које би, како наводи у поднетом допису, користио после 2021. године.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, сразмера улагања утврђује се за сваки порески период за време трајања пореског подстицаја, што значи да сва „нова“ улагања у основна средства извршена у периоду трајања пореског ослобођења обвезник исказује у Обрасцу СУ и, уколико је неопходно, коригује сразмеру, односно проценат умањења обрачунатог пореза. Према томе, износе улагања (у основна средства), која је извршио у периоду од 2013. до 2021. године, обвезник уноси на ред. бр. 1, односно 3. и 4. Обрасца СУ, који подноси за наведене године – пореске периоде. Имајући у виду наведено, нови период улагања (за коришћење новог десетогодишњег пореског ослобођења из члана 50а Закона) обвезник у конкретном случају може да отпочне почев од 2022. године.

6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу уговора о закупу брода (који се користи и на територији Републике и ван ње), као и накнаде по основу услуге превоза коју резидентно правно лице (као наручилац превоза) плаћа нерезидентном правном лицу (возару)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-239/2021-04 од 15.7.2021. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тач. 4) и 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 –

др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 95/18, 86/ 19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике и накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

У конкретном случају, резидентно правно лице, на основу закљученог уговора о закупу пловног објекта-барже, плаћа нерезидентном правном лицу (резиденту државе са којим Република нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања) накнаду (закупнину), при чему се баржа, како наводите у поднетом захтеву, користи за превоз робе на релацији Румунија – Србија.

У смислу закона који уређује трговачко бродарство, уговором о закупу брода закуподавац даје закупцу брод на употребу, на одређено или неодређено време, уз плаћање закупнине, ради вршења пловидбене делатности.

Сагласно наведеном, приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу уговора о закупу брода (који се користи и на територији Републике и ван ње), предмет је опорезивања порезом по одбитку по стопи од 20%, складу са чланом 40. став 1. тачка 4) Закона, при чему се опорезив приход,

у конкретном случају, утврђује сразмерно временском трајању коришћења брода на територији Републике (што резидент доказује одговарајућом документацијом прописаном законом).

Поред тога, а како даље наводите у поднетом захтеву, на основу уговора о превозу робе (закљученим са истим нерезидентним правним лицем), резидентно правно лице (као наручилац превоза) плаћа нерезидентном правном лицу (возару) накнаду по основу услуге превоза. С тим у вези, приход који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу накнаде за пружену услугу превоза, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

7. У случају када је резидентно правно лице (зајмопримац), сходно закљученом уговору о зајму, дужно да (поред камате) исплаћује нерезидентном правном лицу (зајмодавцу) и накнаду (уговорену по стопи од 2% на годишњем нивоу) за неискоришћени (неповучени) део средстава одобреног зајма, да ли се предметна накнада признаје у пореском билансу зајмопримца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-738/2020-04 од 15.7.2021. год.)

Према члану 7а тачка 6) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), на терет расхода не признају се новчане казне које изриче надлежни орган, уговорне казне и пенали.

Одредбама члана 40. став 1. Закона прописано је да, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20%

обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона;

2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада);

3) камата;

4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;

5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

У смислу одредаба члана 270. став 1. и члана 271. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, „Службени лист СЦГ“, бр. 1/2003 – Уставна повеља и „Службени гласник РС“, бр. 18/2020), поверилац и дужник могу уговорити да ће дужник платити повериоцу одређени новчани износ или прибавити неку другу материјалну корист ако не испуни своју обавезу или ако задоцни са њеним испуњењем (уговорна казна), при чему уговорне стране могу одредити висину казне по свом нахођењу у једном укупном износу, у проценту, или за сваки дан задоцњења, или на који други начин. Казна мора бити уговорена у форми прописаној за уговор из кога је настала обавеза на чије се испуњење односи.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када је резидентно правно лице (зајмопримац), сходно закљученом уговору о зајму, дужно да (пored камате) исплаћује нерезидентном правном лицу (зајмодавцу) и накнаду (уговорену по стопи од 2% на годишњем нивоу) за неискоришћени (неповучени) део средстава одобреног зајма, мишљења смо да предметна накнада, у смислу

закона који уређује облигационе односе, има карактер уговорне казне, која се не признаје у пореском билансу зајмопримца, сходно члану 7а тачка б) Закона.

Истовремено, напомињемо да приход зајмодавца остварен по наведеном основу није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. Закона.

8. Да ли уплате примљене по основу уговора о позајмици без обавезе враћања, закљученог са нерезидентним правним лицем из Италије које је, у време извршења предметних уплата, било члан предметног обвезника са 10% удела, представљају приход обвезника који се укључује у основицу пореза на добит?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-232/2021-04 од 05.7.2021. год.)

Сходно одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, у даљем тексту Закон), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи утврђени у билансу успеха, који је

сачињен 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.

Како наводите у поднетом допису, тужилаштво поступа по кривичној пријави Пореске управе, Одсека пореске полиције Ниш, против директора предметног обвезника, који је избегао да обрачуна и плати порез на добит правних лица за период од 01.01.2011. до 31.12.2011. године, на име уплата примљених по основу уговора о позајмици без обавезе враћања, закљученим са нерезидентним правним лицем из Италије који је, у време извршења предметних уплата, био члан предметног обвезника са 10% удела. С тим у вези, поставило се питање да ли ове уплате представљају приход обвезника који се укључује у основицу пореза на добит.

Имајући у виду да се предметно питање односи на тумачење прописа којима се уређује рачуноводство, обратили смо се Сектору за финансијски систем, као надлежном, и добили одговор са аспекта закона који уређује рачуноводство, чији део преносимо:

„... Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона су: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који

утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

У складу са дефиницијом прихода која је прописана у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање у параграфу 4.25(а) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.

У параграфу 7. МРС 1 – Презентација финансијских извештаја дате су, између осталих, следеће дефиниције:

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) представља промену капитала током периода која је резултат трансакција и других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са власницима који делују у својству власника.

Збирни укупни резултат (односно укупни свеобухватни резултат) сачињавају све компоненте „биланса успеха“ и „осталог укупног резултата“.

Остали укупни резултат обухвата ставке прихода и расхода (Укључујући и корекције услед рекласификације) које нису признате у билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим МСФИ.

У параграфу 106(д) МРС 1 прописано је ентитет приказује извештај о променама на капиталу у складу са захтевима из параграфа 10. Извештај о променама на капиталу укључује, између осталог, и следеће информације:

(д) за сваку компоненту капитала, сравњивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно (као минимум) обелодањујући промене које су резултат:

(и) биланс успеха (добитак или губитак);

(ии) остали укупни резултат; и

(иии) трансакције са власницима који делују у својству власника, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима чија последица није губитак контроле.

Из претходно наведеног произилази да су приходи сва повећања економских користи који за резултат имају пораст капитала, а расходи сва смањења економских користи који за резултат имају смањење капитала – осим оних која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала.

Даље, сви приходи и расходи се приказују, односно у складу са МСФИ разврставају на приходе и расходе у Билансу успеха и

приходе и расходе, односно добитке и губитке у Осталом укупном резултату/ Извештају о осталом резултату.

Из наведеног проистиче да сва повећања и смањења економских користи која су настала по основу доприноса власника капитала, односно расподеле власницима капитала – не представљају приходе и расходе, односно добитке и губитке и не приказују се у оквиру Биланса успеха и Извештаја о осталом резултату, већ представљају засебне промене у оквиру капитала дефинисане као „транзакције са власницима који делују у својству власника“.

Напомињемо да је овде реч о власницима у смислу наведене дефиниције из МРС 1, односно власницима који држе инструменте капитала у смислу МРС 32 – Финансијски инструменти: презентација, што најчешће јесу, али не морају увек да буду, власници регистровани у складу са Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19).

Имајући у виду да унос средстава (попут готовине, потраживања, финансијских пласмана, залиха или сталних средстава) без (против)накнаде и обавезе враћања, као и опрост обавеза, представљају повећања економских користи у виду доприноса власника, односно транзакције са власницима који делују у својству власника – сматрамо да по том основу не настају приходи ни добици ни у Билансу успеха ни у Извештају о осталом резултату, већ да се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала.

Уколико се конкретна транзакција региструје као повећање основног капитала у складу са Законом о привредним друштвима – евидентираће се као повећање одговарајућег рачуна основног капитала у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20). У супротном,

евидентираће се као повећање у оквиру одговарајућег рачуна класе 3: Капитал (нпр. рачуна 309 – Остали основни капитал, 323 – Додатне уплате којима се не повећава капитал или 340 – Нераспоређени добитак ранијих година) у складу са усвојеном рачуноводственом политиком правног лица.“

Сагласно наведеним одредбама Закона, а имајући у виду наводе из цитираног мишљења, према којима, између осталог, унос средстава без противнакнаде и обавезе враћања представља повећање економских користи у виду доприноса власника, односно трансакције са власницима који делују у својству власника – по ком основу не настају приходи ни добици који се исказују у билансу успеха, већ се евидентирају директно у корист одговарајућих ставки капитала, сматрамо да се износ предметних позајмица (без обавезе враћања) не укључује у основицу пореза на добит правних лица – опорезиву добит.

9. Признавања умањења прихода по основу износа уговореног рабата који није реализован у пореском периоду за који се подноси порески биланс

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-377/2020-04 од 05.7.2021. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима

(у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредбе члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен 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.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (који се бави производњом фармацеутских производа) у оквиру редовног обављања пословних активности, између осталог, врши и продају фармацеутских производа свом повезаном лицу применом пословног модела који подразумева да обвезник продаје робу повезаном лицу у складу са претходно уређеним уговорним односом који предвиђа постојање количинских рабата за робу продату на тржишту на којем повезано лице послује, при чему се исти реализују тек у тренутку када повезано лица изврши продају производа на том тржишту. Наведена политика попушта подразумева издавање књижног одобрења од стране обвезника тек када повезано лице прода робу локалним купцима. При томе (како даље наводите), продају робе повезано лице врши у наредном пореском периоду у односу на период у којем је ту робу набавио (од обвезника). Имајући у виду да обвезник у пореском периоду у којем изврши продају робе повезаном лицу евидентира приход од продаје у својим пословним књигама, као и да је тако исказан приход у истом пореском периоду умањено по основу целокупног износа рабата за који се очекује да

ће бити реализован у наредном пореском периоду, поставило се питање да ли се умањење прихода извршено на наведени начин признаје за сврху утврђивања основице пореза на добит.

Како се евидентирање пословних промена у пословним књигама обвезника врши у складу са прописима из области рачуноводства и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, за давање одговора по предметном питању обратили смо се Сектору за финансијски систем у чијој је надлежности тумачење наведених прописа, и, с тим у вези, добили одговор чији део цитирамо:

„... сагласно Закону, као и МРС 1: Презентација финансијских извештаја, билансне ставке у финансијским извештајима треба да буду презентоване истинито (фер), што се постиже применом МСФИ, избором одговарајућих рачуноводствених политика, као и приказивањем информација о ставкама на начин који обезбеђује да оне буду релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве и додатним обелодањивањима о билансним ставкама.

У погледу признавања прихода у конкретном случају релевантан је стандард МСФИ 15: Приходи од уговора с купцима, који указује да признавање прихода подразумева пет фаза: идентификовање уговора с купцима (1); утврђивање уговорних обавеза (2); одређивање цене трансакције (3); алоцирање цене трансакције на уговорне обавезе (4) и признавање прихода у моменту испуњења обавеза (5).

У вези са трећом фазом признавања прихода која се односи на одређивање цене трансакције, према параграфу 50. МСФИ 15, ако накнада која је обећана у уговору обухвата променљив износ, ентитет треба да процени износ накнаде на коју ентитет ће имати право у замену за пренос обећана добра или услуге купцу. Варијабилни карактер накнаде може бити, између осталог, и услед

одобреног количинског рабата, као што је случај у предметном питању.

Према параграфу 53. МСФИ 15, ентитет треба да процени износ променљиве накнаде применом неке од метода наведених у наставку, у зависности од очекивања ентитета којим начином ће се боље предвидети износ накнаде на коју ће ентитет имати право:

(а) Очекивана вредност – очекивана вредност је збир вероватноћом пондерисаних износа унутар опсега могућих износа накнаде. Очекивана вредност може бити адекватна процена износа променљиве накнаде ако ентитет има велики број уговора са сличним карактеристикама.

(б) Највероватнији износ – највероватнији износ је један највероватнији износ накнаде унутар опсега могућих износа накнаде (то јест један највероватнији исход уговора). Највероватнији износ може бити адекватна процена износа променљиве накнаде уколико уговор има само два могућа исхода (на пример, ако ентитет стекне право на бонус за постигнути резултат или не).

Приликом процењивања ефекта неизвесности на износ варијабилне накнаде на коју ће имати право, ентитет треба конзистентно да примењује опредељени метод.

Сагласно параграфу 54. МСФИ 15, ентитет доследно треба да примењује један метод на цео уговор када процењује ефекат неизвесности на износ променљиве накнаде на коју ће ентитет имати право. Самим тим, сматрамо да и рабат чија се реализација очекује у периоду дужем од годину дана, може бити евидентирана на исти начин.

На основу наведеног, мишљења смо да нема сметњи да друштво (продавац) на крају обрачунског периода изврши умањење евидентираних прихода за износ процењеног искоришћења права

купца на количински рабат и да то умањење буде евидентирано на пасивним временским разграничењима сагласно Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна, друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20), који је у примени почев од састављања финансијских извештаја на дан 31. децембра 2021. године.

Додатно указујемо да је предуслов за овакав начин исказивања прихода обезбеђивање одговарајуће документације која се односи на пословну политику друштва у вези са количинским рабатов, као и начином процене утврђеног износа. При томе, напомињемо да у рачуноводственом смислу није од значаја чињеница да право на попуст – рабат можда неће бити остварено у наредних годину дана (већ у неком од обрачунских периода који следе), као ни чињеница да су у питању повезана правна лица.

На крају, треба свакако имати у виду да уколико дође до реализације одобреног попустанаконистекаконкретног обрачунског периода (нпр. 31.12.2020. г.), али пре одобравања финансијског извештаја за ту годину, друштво је дужно да реализовани одобрени рабат евидентира на поменути датум (31.12.2020. г.) уз одговарајуће корекције рачуна прихода, потраживања од купаца и пасивних временских разграничења.“

Имајући у виду цитиране законске одредбе, као и наводе из одговора Сектора за финансијски систем према којима нема сметњи да обвезник на крају обрачунског периода изврши умањење евидентираних прихода за износ процењеног искоришћења права купца на количински рабат, при чему је предуслов за овакав начин исказивања прихода обезбеђивање одговарајуће документације која се односи на пословну политику обвезника у вези са количинским рабатов, сматрамо да се умањење прихода извршено на наведени начин признаје за сврху утврђивања опорезиве добити у пореском

периоду у којем је предметно умањење евидентирано у билансу успеха (у складу са прописима о рачуноводству и релевантним МРС, односно МСФИ).

10. Право на преношења губитака утврђених у пореском билансу обвезника у случају промене пословне године, тако да се пословна година обвезника разликује од календарске (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-725/2020-04 од 05.7.2021. год.)

У складу са чланом 32. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон), губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Према члану 38. ст. 1. и 2. Закона, порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година, при чему је пословна година календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући и статусне промене, покретања поступка стечаја или ликвидације, као и у случају обуставе стечајног поступка услед продаје стечајног дужника као правног лица, односно обуставе поступка ликвидације, у току године.

На захтев пореског обвезника који је добио сагласност министра финансија, односно гувернера Народне банке Србије, да саставља и приказује финансијске извештаје са стањем на последњи дан пословне године која је различита од календарске, надлежан порески орган одобрава решењем да се пословна година и календарска година разликују, с тим да порески период траје

12 месеци. Тако одобрени порески период обвезник је дужан да примењује најмање пет година (члан 38. став 3. Закона).

Одредбом члана 38. став 4. Закона прописано је да је порески обвезник из става 3. овог члана дужан да поднесе пореску пријаву и порески биланс за утврђивање коначне пореске обавезе за период од 1. јануара текуће године до дана када, по решењу надлежног пореског органа, започиње пословну годину која се разликује од календарске, у року од десет дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја за период за који се подноси пореска пријава и порески биланс.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је за период од 1.1–31.12.2019. године поднео последњи порески биланс сачињен за порески период који одговара календарској години, с обзиром да је у 2020. години извршио промену пословне године, тако да му се пословна година разликује од календарске, и траје од 1.4.2020. до 31.3.2021. године. Како даље наводите, обвезник је у пореском билансу поднетом за порески период 1.1–31.12.2015. године исказао губитак, и стекао право на преношење истог (губитка) у наредних пет година (2016, 2017, 2018, 2019. и 2020), па се, с тим у вези, поставило питање да ли по основу неискоришћеног износа предметног губитка обвезник може умањити добит утврђену у пореском билансу који се подноси за период 1.4.2020–31.3.2021. године.

Имајући у виду да је обвезник, у конкретном случају, а сагласно наведеним законским одредбама, дужан да поднесе порески биланс за порески период 1.1.2020–31.3.2020. године, сматрамо да по основу губитка утврђеног у пореском билансу за 2015. годину, обвезник може умањивати добит из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година, што значи да обвезник по основу наведеног

губитка може умањивати добит за 2016, 2017, 2018. и 2019. годину, као и за порески период који траје од 1.1.2020–31.3.2020. године.

11. Примена одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (који се бави информационим технологијама) развија нови софтвер заснован на „блокчејн технологији“ и који је намењен за креирање, управљање и потврђивање дигиталних идентитета крајњих корисника, односно омогућава поуздан систем складиштења приватних података

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-830/2020-04 од 01.7.2021. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника могу се признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.

У смислу става 1. овог члана, истраживањем се сматра оригинално или планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања, а развојем примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 22г став 2. Закона).

Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу

(„Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се сматра трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици Србији (у даљем тексту: Република), као и услови и начин остваривања права на њихово признавање као расхода у пореском билансу у двоструко увећаном износу, у складу са одредбама члана 22г став 1. Закона.

Према члану 2. став 1. Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем из члана 1. овог правилника (у даљем тексту: трошкови истраживања и развоја), сматрају се нарочито:

- 1) трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја;
- 2) трошкови материјала који је у непосредној вези са истраживањем и развојем;
- 3) трошкови набавке нематеријалних средстава, као и права на коришћење нематеријалне имовине (заштићених ауторских права, патената и сл.) непосредно везаних за истраживање и развој;
- 4) трошкови набавке некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;
- 5) трошкови закупа некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава која се непосредно користе за истраживање и развој;
- 6) трошкови набавке стручних мишљења, саветодавних услуга, као и преноса посебних знања и вештина (know-how), прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја, осим услуга које су прибављене од повезаних лица;
- 7) трошкови настали за потребе правне заштите права интелектуалне својине у Републици и иностранству (ауторско и сродна права и патенти);

8) трошкови позајмљивања који настају по основу новчаних средстава позајмљених искључиво ради финансирања послова истраживања и развоја;

9) трошкови производних услуга прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја.

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Правилника, право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником обвезник остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају у Републици (у даљем тексту: пројекат), а пројекат из става 1. овог члана сматра се обављеним у Републици уколико најмање 90% свих запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја своје активности обавља на територији Републике.

Изузетно од става 2. овог члана, пројекат ће се сматрати обављеним у Републици и уколико се неки његови делови обављају ван територије Републике, под условом да је измештање активности истраживања и развоја ван територије Републике узроковано посебним физичким, географским, односно природним факторима које није могуће обезбедити на територији Републике (члан 4. став 3. Правилника).

Обвезник који остварује право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником, дужан је да за сваки појединачни пројекат уз порески биланс приложи: 1) опис (спецификација) пројекта са посебно истакнутим циљевима пројекта, планираним фазама пројекта, као и планираним активностима у оквиру сваке од фазе пројекта; 2) евиденцију о времену које је сваки од запослених провео радећи на одређеном пројекту; 3) закључак (члан 5. став 1. Правилника).

Обвезник (који се бави информационим технологијама) развија нови софтвер заснован на, како наводите у поднетом допису,

„блокчејн технологији“ и који је намењен за креирање, управљање и потврђивање дигиталних идентитета крајњих корисника, односно омогућава поуздан систем складиштења приватних података. Развој софтвера, као новог производа, заснива се на планираном истраживању (спроведеном од стране обвезника) у циљу стицања новог научног и техничког знања. Софтвер се састоји од неколико компоненти (посебних пројеката) који су међусобно повезани и условљени, а које могу бити коришћене заједно или одвојено, у зависности од потреба пословног система, с тим што се за све три компоненте (пројекта) воде обједињени трошкови.

С тим у вези, трошкови евидентирани у пословним књигама обвезника, а који су настали (у конкретном случају) у оквиру пројекта који се обавља на територији Републике, а чији је циљ стварање новог софтвера, признају се у двоструко увећаном износу сагласно члану 22г Закона, под условима прописаним одредбама Правилника.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања у облику обичних акција које гласе на име, а које акције, због промене власничких права на друштвеном капиталу у складу са Законом о осигурању у случају када у друштву за осигурање у законом прописаном року није извршена приватизација, запослени у друштву за осигурање које је субјект преноса и запослени у контролисаним друштвима субјекта преноса добију без накнаде од тог друштва за осигурање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-539/2021-04 од 03.8.2021. год.)

Према наводима у вашем захтеву, у друштвима за осигурање извршиће се промена власничких права на друштвеном капиталу у складу са Законом о осигурању, тако да се 70% друштвеног капитала преноси на Републику Србију, до 25% друштвеног капитала преноси се запосленима, без накнаде и 5% друштвеног капитала преноси се акционарском фонду. Како наводите, субјект преноса - друштво за осигурање ће извршити пренос акција без накнаде запосленима, бившим запосленима и пензионерима у субјекту преноса, као и запосленима, бившим запосленима и пензионерима у контролисаним друштвима субјекта преноса.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени 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, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Према одредби члана 13. став 4. Закона, зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања која запослени у вези са радом код домаћег послодавца оствари од лица, које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, сматра повезаним лицем с послодавцем (у даљем тексту: повезано лице).

Према одредби члана 14. став 1. Закона, зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Одредбом члана 14. став 2. Закона прописано је да се хартије од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, које запослени добије од послодавца или од с послодавцем повезаног лица сматрају зарадом у моменту стицања права располагања на тим хартијама од вредности, односно у моменту у којем се те хартије од вредности сматрају опорезивом зарадом запосленог у складу са чланом 18. став 3. овог закона.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 16) Закона прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Опорезиви приход за приходе из става 1. овог члана чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 3. Закона).

Стопа пореза на остале приходе износи 20% (члан 86. став 1. Закона).

Према одредби члана 59. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 -

др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 19/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20), лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

У случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником (члан 59. став 3. Закона о порезу на добит правних лица).

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

Према члану 280а став 1. Закона о осигурању („Службени гласник РС“, бр. 139/14 и 44/21), у друштву за осигурање у коме у законом прописаном року није извршена приватизација извршиће се промена власничких права на друштвеном капиталу, и то:

- 1) 70% друштвеног капитала преноси се на Републику Србију;
- 2) до 25% друштвеног капитала преноси се запосленима, без накнаде;
- 3) 5% друштвеног капитала преноси се акционарском фонду основаном у складу са законом којим се уређује право на бесплатне акције и новчану.

Друштвеним капиталом, у смислу става 1. овог члана, сматра се капитал у друштвеном власништву и средства дивиденде остварена по основу тог власништва (члан 280а став 2. Закона о осигурању).

Акције које се стичу у складу са ставом 1. овог члана јесу обичне и гласе на име (члан 280а став 3. Закона о осигурању).

Према одредби члана 280а став 4. Закона о осигурању, пренос власничких права из става 1 . овог члана врши се под условима, на начин и у роковима прописаним овим законом.

Одредбом члана 280б став 1. Закона о осигурању прописано је да одлуку о преносу друштвеног капитала у друштву за осигурање (у даљем тексту: субјект преноса) доноси Влада, на предлог министарства надлежног за послове финансија (у даљем тексту: Министарство).

Према одредби члана 280е став 1. Закона о осигурању, запосленима у смислу члана 280ђ став 1. овог закона сматрају се држављани Републике Србије који су запослени или су раније били запослени у субјекту преноса и запослени у контролисаним друштвима субјекта преноса.

Лицима која су раније била запослена, у смислу става 1. овог члана, сматрају се и пензионери (члан 280е став 2. Закона о осигурању).

Одредбом члана 280е став 4. Закона о осигурању прописано је да право на стицање акција без накнаде имају запослени из става 1. овог члана за сваку пуну годину времена проведеног у радном односу у субјекту преноса и контролисаним друштвима са седиштем у Републици Србији, под условом да право на акције без накнаде нису на било који начин остварили, у целости или делимично, у складу са Законом о својинској трансформацији („Службени гласник РС“, бр. 32/97 и 10/01), Законом о приватизацији („Службени гласник РС“, бр. 38/01, 18/03, 45/05, 123/07, 30/10, 93/12, 119/12, 51/14 и 52/14 - УС), Законом о приватизацији („Службени гласник РС“, бр. 83/14, 46/15, 112/15 и 20/16 - аутентично тумачење) и Законом о јавном информисању и медијима („Службени гласник РС“, бр. 83/14, 58/15 и 12/16 - аутентично тумачење) и да нису уписани у евиденцију носилаца права коју води министарство надлежно за послове приватизације, у складу са Законом о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације („Службени гласник РС“, бр. 123/07, 30/10, 115/14 и 112/15).

Имајући у виду наведене одредбе, примања у облику обичних акција које гласе на име, а које акције, због промене власничких права на друштвеном капиталу у складу са Законом о осигурању у случају када у друштву за осигурање у законом прописаном року није извршена приватизација, запослени у друштву за осигурање које је субјект преноса и запослени у контролисаним друштвима субјекта преноса добију без накнаде од тог друштва за осигурање, не сматрају се зарадом у смислу члана 14. став 1. Закона као акције добијене (од послодавца, односно с послодавцем повезаног лица) у поступку својинске трансформације (промене власништва друштвеног капитала).

Примања у облику обичних акција, која од друштва за осигурање (субјект преноса) по предметном основу добију без накнаде лица која су раније била запослена у том друштву за осигурање, односно у контролисаним друштвима субјекта преноса, којим лицима се сматрају и пензионери, имају порески третман других прихода сагласно члану 85. ст. 1. и 3. и члану 86. став 1. Закона.

2. Порески третман удела који је запослени стекао у поступку својинске трансформације – преносом капитала без накнаде запосленима код издавача медија, који је запослени отуђио 2016. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-302/2021-04 од 02.8.2021. год.)

Према наводима, издавач медија јавно предузеће приватизовано је тако што је извршен пренос капитала запосленима без накнаде, а уделе су стекла физичка лица – запослени и они који су раније били запослени код издавача медија. Даље се истиче да је по окончању власничке трансформације двоје запослених своје уделе пренело 2016. године, без накнаде, законском заступнику који је у радном односу у поменутом субјекту који је приватизован.

Према Закону о порезу на доходак грађана („Службени 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), који је био у примени од 1. јануара 2016. године, имајући у виду одредбу члана 13. став 1, под зарадом, у смислу овог 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 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. Закона).

Хартије од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, које запослени добије од послодавца или од с послодавцем повезаног лица сматрају се зарадом у моменту стицања права располагања на тим хартијама од вредности (члан 14. став 2. Закона).

Одредбом члана 142. став 1. Закона о јавном информисању и медијима („Службени гласник РС“, бр. 83/14, 58/15 и 12/16 – аутентично тумачење) прописано је да издавач кога је непосредно или посредно основала Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, изузев медија из члана 16. став 1. овог закона, као и издавач кога је непосредно или посредно основала установа, предузеће и друго правно лице које је у целини или претежним делом у јавној својини или које се у целини или претежним делом финансира из јавних прихода, приватизује се у складу са прописима којима се уређују услови и поступак промене власништва друштвеног и јавног капитала и имовине.

Одредбом члана 142. став 11. Закона о јавном информисању и медијима прописано је да уколико јавни позив за продају капитала издавача из става 1. овог члана не буде објављен до 1. јула 2015. године, поступак продаје капитала се обуставља, а капитал издавача медија се приватизује преносом акција запосленима без накнаде.

Уколико је јавни позив објављен у року предвиђеном ставом 11. овог члана, а капитал издавача не буде продат до 31. октобра 2015. године, поступак продаје капитала се обуставља, а капитал издавача медија се приватизује преносом акција запосленима без накнаде (члан 142. став 12. Закона о јавном информисању и медијима).

Према одредби члана 1. Уредбе о преносу капитала без накнаде запосленима код издавача медија („Службени гласник РС“, бр. 65/15, у дљем тексту: Уредба) овом уредбом ближе се уређује пренос капитала без накнаде запосленима код издавача медија за које није објављен јавни позив за продају капитала до 1. јула 2015. године, односно чији капитал у поступку приватизације није продат до 31. октобра 2015. године, а продаја капитала је обустављена (у даљем тексту: издавач медија).

Пренос капитала из члана 1. ове уредбе врши се у виду преноса акција запосленим без накнаде (у даљем тексту: бесплатне акције), сагласно члану 2. став 1. Уредбе.

Одредбом члана 2. став 2. Уредбе прописано је да се одредбе ове уредбе које се односе на пренос бесплатних акција сходно примењују и на пренос удела.

Имајући у виду наведене одредбе, удео који је запослени стекао у поступку својинске трансформације – преносом капитала без накнаде запосленима код издавача медија, који пренос се врши у виду преноса акција (удела) запосленима без накнаде складу са Законом о јавном информисању и медијима и Уредбом, који је запослени отуђио 2016. године, не сматра се зарадом (запосленог који је те акције/уделе отуђио) у моменту отуђења у смислу члана 14. став 2. Закона.

3. Порески третман примања које физичко лице, оснивач који је у радном односу у сопственом привредном друштву, оствари од тог друштва по основу стицања без накнаде удела који то друштво има у другом привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-676/2021-04 од 06.7.2021. год.)

Према наводима из дописа, матично привредно друштво чији су оснивачи два физичка лица која су у радном односу у том друштву, са по 50% удела, основало је два зависна привредна друштва са једнаким оснивачким капиталом, са по 100% удела у сваком од та два зависна друштва. Како се даље наводи, током 2016. године матично привредно друштво је донело одлуку и извршило пренос удела без накнаде, које је то привредно друштво имало у зависним друштвима, тако што је 100% удела, које је имало у сваком од два зависна друштва, пренело на осниваче (два физичка лица која су у радном односу у том матичном привредном друштву). Пренос је извршен на начин да је 100% удела које је матично привредно друштво имало у једном зависном друштву пренело једном оснивачу, а 100% удела које је имало у другом зависном друштву пренело другом оснивачу, па је свако физичко лице постало власник са 100% удела у једном, односно другом друштву.

Према одредбама члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 13 5/04, 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, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети тим законом.

Приходи који подлежу опорезивању порезом на доходак грађана опорезују се било да су остварени у новцу, у натура, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. Закона).

Одредбом члана 13. став 1. Закона прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Према одредби члана 14. став 1. Закона, зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Одредбом члана 6. тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени 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, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је оснивач, односно члан привредног друштва осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације.

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 (члан 13. став 1. Закона о доприносима).

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва који су засновали радни однос са привредним друштвом чији су оснивачи, односно чланови је зарада у складу са чланом 13. овог закона (члан 23. став 2. Закона о доприносима).

Сагласно одредби члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18 – др. закон), 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 у смислу става 1. члана 105. Закона о раду, 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 (члан 105. став 3. Закона о раду).

Одредбом члана 120. Закона о раду прописано је да се општим актом, односно уговором о раду може да утврди право на:

- 1) јубиларну награду и солидарну помоћ;
- 2) брисана („Службени гласник РС”, број 61/05);
- 3) брисана („Службени гласник РС”, број 61/05);
- 4) друга примања.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице, које је оснивач и запослени у привредном друштву чији је оснивач, оствари примање од тог привредног друштва, по основу стицања удела без накнаде, које (100% удела) то привредно друштво као матично привредно друштво има у зависном привредном друштву, такво стицање удела је предмет опорезивања порезом на доходак грађана на зараду. На тако остварено примање обрачунавају се и плаћају и доприноси за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

Напомињемо да се сагласно члану 105. став 1. Закона о раду, зарадом не сматра искључиво зарада за обављени рад и време проведено на раду, већ се зарадом сматрају и сва друга примања која запослени оствари по основу радног односа, а која нису изузета из зараде у члану 105. став 3. Закона о раду. С тим у вези, примање које запослени у привредном друштву, чији је оснивач, оствари од тог привредног друштва код кога је у радном односу (послодавца) по основу стицања удела без накнаде, које уделе то привредно друштво као матично има у зависном привредном друштву, представља зараду на коју се обрачунавају и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Могућност ослобађања ЈВП „Воде Војводине“ од плаћања пореза на имовину за водно земљиште и водне објекте „и пре евентуалних измена закона“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00494/2021-04 од 20.8.2021. год.)

Обавештавамо вас да у свему остајемо код мишљења Број: 011-0000494/2021-04 од 11. маја 2021. године, према коме „применом одредбе члана 12. став 1. тачка 7а) Закона, порез на имовину се не плаћа на водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Дакле, пореско ослобођење је условљено уписом водног земљишта у регистар катастра водног добра, односно уписом водних објеката у катастар водних објеката. Стога нема основа да се применом наведене одредбе Закона оствари пореско ослобођење за водно земљиште које није уписано у регистар катастра водног добра, односно за водне објекте који нису уписани у регистар катастра водних објеката (независно од разлога због кога тај упис није извршен) - осим за објекте за узгој риба (рибњаке).

Пореско ослобођење применом одредбе члана 12. став 1. тачка 7) Закона, прописано, између осталог, на добра у општој употреби у јавној својини (према прописима којима се уређује јавна својина), на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично) и на бродске преводнице, не може се остварити за непокретности које су добра од општег интереса у јавној својини која нису побројана том одредбом.”

Сходно томе, кад нису испуњени прописани услови за остваривање пореског ослобођења, то право се не може остварити.

2. Примена мишљења Министарства финансија од 28. фебруара 2020. године, а по питању: „Уколико је у уговору о купопродаји непокретности у коме је један супружник наведен као једини купац и уз који је у јавнобележничкој клаузули о потврђивању исправе наведена чињеница о постојању брака и супружнику купца, при чему изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ о посебној имовини једног од супружника није саставни део јавнобележничке исправе којом се стиче непокретна имовина, да ли супружник који није наведен у уговору о купопродаји као купац постаје порески обвезник по основу пореза на имовину самим закључењем уговора о купопродаји непокретности, или је за настанак пореске обавезе неопходан упис заједничке својине у одговарајући катастар непокретности, са посебним освртом на питање ко ће бити порески обвезник на непокретностима од дана закључења уговора о купопродаји до дана уписа у катастар непокретности, имајући у виду одредбе члана 10. став 7. тачка 1) Закона о порезима на имовину“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00907/2018-04 од 09.8.2021. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, 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, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 3. Закона).

Када удели обвезника из става 3. овог члана на истој непокретности нису одређени за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки (члан 4. став 4. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а овог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Одредбом члана 10. став 7. тачка 1) Закона прописано је да се, за сврху опорезивања порезом на имовину, даном стицања права кад је основ стицања правни посао сматра дан закључења правног посла, осим:

(1) кад се право стиче на непокретности као будућој ствари, даном стицања права сматра се дан примопредаје, односно дан ступања у посед те непокретности;

(2) кад је основ стицања уговор о доживотном издржавању, даном стицања права сматра се дан смрти примаоца издржавања, осим кад је доживотно издржавање уговорено, и то:

– у корист више лица, тако да се својина преноси на даваоца издржавања даном смрти последњег примаоца издржавања, односно уговором одређеног примаоца издржавања, даном стицања права сматра се дан смрти лица којим се врши пренос права својине на даваоца издржавања;

– у корист трећег лица тако да својина прелази на даваоца издржавања даном смрти лица са којим је давалац издржавања закључио уговор (у даљем тексту: сауговорач), даном стицања права сматра се дан смрти сауговорача;

(3) кад је основ стицања уговор о статусној промени – дан регистрације статусне промене, у складу са законом којим се уређује регистрација.

На настанак пореске обавезе за објекат није од утицаја врста дозволе за изградњу објекта (трајни објекти, привремени објекти и сл.), односно да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру, односно врста тог уписа (члан 10. став 9. Закона).

Према одредби члана 7. став 4. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова („Службени гласник РС“, бр. 41/18, 95/18, 31/19, 115/20, у даљем тексту: Закон о поступку уписа у катастар), заједничка својина на непокретности уписује се на име свих заједничара.

Према ставу 5. тог члана, заједничка својина по основу стицања у току трајања брака уписује се у катастар на целој непокретности или на сувласничком уделу у непокретности, у случају постојања брака у моменту настанка исправе за упис, а на основу податка о тој чињеници унетог у исправу коју обвезник доставе доставља органу надлежном за послове државног премера и катастра ради уписа у катастар. Ако се упис врши по достави коју је у складу са чланом 22. став 1. тачка 2) извршио јавни бележник односно суд у складу са ставом 4. тог члана, та имовина неће бити уписана као заједничка својина и на другог супружника ако у исправи за упис нема података о постојању брака и супружнику или ако се катастру достави изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ посебној имовини једног од супружника, или ако супружници исправом на основу које се врши упис стичу сусвојину, са одређеним уделима. Ако је непокретна имовина већ уписана у катастар само на једног од супружника, заједничка својина ће се накнадно уписати у катастар на основу изјаве оба супружника да се у конкретном случају ради о заједничкој својини.

Изузетно од става 5. овог члана, заједничка својина по основу стицања у браку не уписује се у катастар у случају стицања наслеђивањем и бестеретним правним послом или ако су супружници брачним уговором другачије регулисали питање стицања заједничке или посебне имовине (члан 7. став 7. Закона о поступку уписа у катастар).

Изјаве из става 5. овог члана достављају се у форми јавнобележничког записа или јавнобележнички потврђених (солемнизованих) изјава, а могу бити и саставни део исправе којом се стиче непокретна имовина на коју се та изјава односи, односно

солемнизационе клаузуле којом је потврђена та исправа (члан 7. став 8. Закона о поступку уписа у катастар).

Према одредби члана 18. став 2. Закона о основама својинскоправних односа („Службени лист СФРЈ“, бр. 6/80 и 36/90, „Службени лист СРЈ“, бр. 29/96 и „Службени гласник РС“, бр. 115/05, др. закон), заједничка својина је својина више лица на неподељеној ствари када су њихови удели одредиви али нису унапред одређени.

Према мишљењу Министарства правде Број: 46-00-1672/2018-05 од 18.02.2019. године, „у случајевима када је уговор о преносу права својине на непокретности као теретан правни посао закључило физичко лице, као стицалац права (нпр. купац) и које је у браку, право својине на непокретности може да стекне и његов супружник, ако је у исправи за упис наведен податак о постојању брака и ако катастру није достављена изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ о посебној имовини једног од супружника. Уколико је уговор о преносу права својине као теретан правни посао закључио један од супружника, као стицалац права својине на непокретности, основ стицања заједничке својине на непокретности од стране супружника који није сауговарач је уговор о преносу права својине на непокретности као теретан правни посао који је закључио његов супружник као сауговарач, само уколико су у исправи о потврђивању (солемнизацији) уговора о преносу права својине као теретном правном послу наведени подаци о постојању брака и о супружнику. Уколико је непокретност већ уписана у катастар као посебна имовина једног од супружника основ за накнадни упис заједничке својине у катастар је изјава оба супружника да се у конкретном случају ради о заједничкој својини. Основ стицања су својине на непокретности је уговор о преносу права својине као теретан правни посао који су са преносиоцем закључили супружници као стицаоци својине на непокретности. Супружник који је сауговарач и супружник који није сауговарач уговора о преносу права својине као теретног правног посла стичу

заједничку својину на непокретности од дана уписа у катастар, као дана стицања.“

Према томе, кад поред права својине, на стану не постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тачка 2) и тач. 4) до 8) Закона конституисано у корист лица које није ималац права својине, порез на имовину плаћа се на право својине, а обвезник пореза на имовину за конкретни стан је ималац права својине.

С обзиром на то да се у случају кад удели обвезника на истој непокретности нису одређени – за сврху опорезивања порезом на имовину сматра да су једнаки, ако је на стану конституисана заједничка својина више лица при чему њихови удели нису одређени, обвезник пореза на имовину је свако од тих лица за удео сразмеран броју тих лица као имаоца права заједничке својине на стану за који се утврђује порез.

Имајући у виду да на настанак пореске обавезе по основу пореза на имовину није од утицаја да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру, као и да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини, на исти начин одређује се обвезник пореза на имовину кад је основ стицања права заједничке својине теретни правни посао – уговор о купопродаји стана, који је као купац закључило једно лице које је у браку у моменту закључења тог уговора, ако у складу са законом оба супружника стичу заједничку својину на купљеном стану на основу податка о чињеници постојања брака и супружнику купца унетог у исправу коју је у прописаној форми (јавнобележничког записа или јавнобележнички потврђене – солемнизоване изјаве, или изјаве које су саставни део уговора о купопродаји којим се стиче стан на који се та изјава односи, односно солемнизационе клаузуле којом је јавни бележник потврдио тај уговор) сачинио или потврдио јавни бележник и под условима да између супружника није закључен брачни уговор и да супружници нису изјавили да се у конкретном случају не ради о заједничкој већ о посебној имовини купца стана.

Наиме, пореска обавеза утврђује се имаоцу права својине, односно сваком од ималаца права заједничке својине на стану, а економска суштина у конкретном случају је да оба супружника по основу уговора о купопродаји стана сагласно закону стичу својину на стану, па стога обома настаје и пореска обавеза.

Код стицања права својине, односно заједничке својине на стану по основу уговора о купопродаји, при чему предметни стан на коме се право својине стиче није будућа ствар, даном стицања права који опредељује дан настанка пореске обавезе по основу пореза на имовину сматра се дан закључења тог уговора, независно од тога да ли је и када извршен упис стана и права на њему у катастру.

3. Да ли постоји обавеза надлежног органа јединице локалне самоуправе да у случају настанка пореске обавезе у току пореске године обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге, након коначности, односно правоснажности решења којим је том обвезнику утврђен порез за пореску годину, а по пријему исправе коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник којом радњом том обвезнику настаје пореска обавеза (када не постоји обавеза подношења пореске пријаве), донесе решење о утврђивању пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00722/2021-04 од 07.7.2021. год.)

Према одредби члана 33. став 2. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину утврђује решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез, и то:

- 1) обвезнику који не води пословне књиге;
- 2) обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно.

Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину не подноси се кад обвезнику који не води пословне књиге, по основу исправе коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник (у даљем тексту: извршење радње), односно правоснажне одлуке коју је јавни бележник донео у вршењу законом поверених јавних овлашћења, пореска обавеза настаје или престаје даном извршења радње, односно даном правоснажности одлуке, односно даном смрти оставиоца (члан 33б став 1. Закона).

За имовину за коју пореска обавеза настане у току пореске године, порез на имовину за ту годину утврђује се за период од настанка пореске обавезе до истека те године, односно до престанка пореске обавезе у тој години (члан 38б став 2. Закона).

За имовину за коју пореска обавеза престане у току пореске године након утврђивања пореза за ту годину, утврђени порез умањује се за припадајући порез за ту имовину почев од дана престанка пореске обавезе (члан 39. став 9. Закона).

Према томе, за непокретности за које обвезнику који не води пословне књиге пореска обавеза настане у току пореске године, порез на имовину за ту годину утврђује се решењем, за период од настанка пореске обавезе до истека те године. Ако је обвезнику који не води пословне књиге порез на имовину за пореску годину утврђен решењем које је постало коначно, односно правоснажно, након чега му је настала пореска обавеза на непокретности у конкретној јединици локалне самоуправе, за непокретност за коју је пореска обавеза настала, порез за ту пореску годину утврђује се решењем за период почев од дана настанка пореске обавезе до истека те године.

Изузетно, ако је до доношења решења о утврђивању пореза за ту непокретност пореска обавеза конкретном обвезнику и престала

– порез се утврђује решењем, за период од настанка до престанка пореске обавезе у тој години.

На утврђивање пореза у овом случају није од утицаја да ли је надлежни орган јединице локалне самоуправе за настанак пореске обавезе сазнао подношењем пореске пријаве од стране пореског обвезника или доставом исправе по основу које настаје пореска обавеза, коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник – у којем случају се пореска пријава не подноси.

Када је обвезнику који не води пословне књиге обавеза по основу пореза на имовину утврђена за пореску годину коначним решењем надлежног органа, престала у току те пореске године, умањује се утврђена пореска обавеза за припадајући део пореза за период од престанка пореске обавезе до истека те пореске године.

4. Да ли физичко лице – купац првог стана има право на рефундацију плаћеног пореза на додату вредност у случају кад први стан стиче уз накнаду у новцу, по основу уговора о уступању стана закљученог са физичким лицем – уступиоцем који је тај стан купио од инвеститора, при чему уступилац инвеститору није исплатио купопродајну цену у потпуности, због чега конкретно физичко лице – купац првог стана, у складу са уговором, део купопродајне цене плаћа уступиоцу, а део инвеститору у име и за рачун уступиоца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00063/2021-04 од 02.7.2021. год.)

Према одредбама члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у

даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Одредбом члана 24а став 1 тачка 1) ЗПИ прописано је да се од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Према одредби члана 31а став 1. Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40 m² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 m² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Ако купац првог стана купује својински удео на стану, право на пореско ослобођење из става 1. овог члана остварује се у сразмери са својинским уделом у односу на површину до 40 m², односно до 15 m² (члан 31а став 2. ЗПИ).

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 1. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника

његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 31а став 3. ЗПИ).

Ако је површина стана који купац првог стана купује већа од површине одговарајућег стана из става 1. овог члана, порез се плаћа на пренос права својине на разлику површине купљеног и површине одговарајућег стана (члан 31а став 4. ЗПИ).

Према ставу 5. тог члана, услови за остваривање права на пореско ослобођење из става 1. овог члана и члана 31б ЗПИ морају да буду испуњени на дан закључења уговора, односно другог акта по основу којег купац купује први стан (укључујући куповину стана у извршном поступку).

Одредбом члана 31б став 1. ЗПИ прописано је да право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а ЗПИ нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а ЗПИ;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а ЗПИ.

Са порескоправног становишта, правна природа уговора не одређује се према називу који су уговорне стране дале конкретном уговору, већ према правима и обавезама који се тим правним послом за уговорне стране заснивају. У том смислу, ако из права и обавеза које су уговорне стране засновале уговором названим Уговор о

уступању уговора, произлази да пријемник из тог уговора право својине на стану стиче од физичког лица – уступоца (што значи и кад је уступилац право које уступа стекао по основу теретног правног посла закљученог са инвеститором конкретног стана, при чему тај правни посао није поништен ни раскинут), уз накнаду у уговором одређеној суми новца, реч је о другом промету конкретног стана који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, независно од тога да ли пријемник купопродајну цену за тај пренос, у складу са закљученим уговором, у потпуности исплаћује уступоцу, или је делом исплаћује уступоцу, а делом инвеститору – у име и за рачун уступоца (на име неизмирених обавеза уступоца према инвеститору).

С тим у вези, кад је пренос права својине на стану физичком лицу – купцу првог стана предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права (у целости или делом), на пренос права својине на том стану односно његовом делу, остварује се пореско ослобођење кад су за то испуњени услови прописани чл. 31а и 31б ЗПИ, у прописаном обиму. Нема законског основа да се на пренос права својине на стану купцу првог стана који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, оствари рефундација пореза на додатну вредност.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган, на основу пружених доказа, цени чињенично стање од утицаја на облик пореза који се у конкретном случају плаћа, пореског обвезника (зависно од лица од кога пријемник изводи право својине), постојање пореске обавезе и постојање права на пореско ослобођење.

5. Да ли је Радио-телевизија Србије обвезник пореза на имовину за земљиште – када је Управни одбор Јавне медијске установе Радио-телевизије Србије (РТС) донео одлуку (5.10.2015. године) којом се РТС одриче права коришћења тог земљишта и упутио допис Републичкој дирекцији за

имовину да предложи Влади Републике Србије да донесе акт којим констатује да РТС-у престаје право коришћења предметног земљишта и све обавезе по том основу, по којем захтеву никада није решено па РТС и даље измирује пореске обавезе за ту непокретност коју годинама не користи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00686/2021-04 од 01.7.2021. год.)

Размотрили смо ваш захтев од 17. јуна 2021. године, за давање мишљења по питању да ли је Радио-телевизија Србије обвезник пореза на имовину за земљиште – када је Управни одбор Јавне медијске установе Радио-телевизије Србије (у даљем тексту: РТС) донео одлуку (5. октобра 2015. године) којом се РТС одриче права коришћења тог земљишта и упутио допис Републичкој дирекцији за имовину да предложи Влади Републике Србије да донесе акт којим констатује да РТС-у престаје право коришћења предметног земљишта и све обавезе по том основу по којем захтеву, како у захтеву наводите, никада није решено па РТС и даље измирује пореске обавезе за ту непокретност, коју годинама не користи. Такође наводите да је за земљиште Решењем Републичког геодетског завода – Службе за катастар непокретности, које је донето 8. октобра 2020. године, дозвољено претварање права коришћења у право јавне својине у корист Републике Србије применом члана 102. став 5. закона којим су уређени планирање и изградња.

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се 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, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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.

Према одредби члана 2а став 1. Закона, кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) Закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.

Кад на непокретности, поред права, односно коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тачка 8) Закона, постоји и државина из тачке 7) тог става, порез на имовину плаћа се на државину, а не на право, односно на коришћење из тач. 2) до 5) и тачке 8) Закона (члан 2а став 2. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица, а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, које

је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Према одредби члана 4. став 7. Закона, 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:

1) правно лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

2) нерезидентно правно лице – за непокретности за које пореску обавезу испуњава огранак тог лица у складу са ставом 2. овог члана;

3) 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 6. тачка 1) тог члана;

3а) фонд из става 1. овог члана који води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника из става 6. тачка 3) тог члана.

Према одредби члана 33. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем.

За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са овим законом, обвезник који води пословне књиге дужан је да до 31. марта сваке следеће пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину (члан 33г став 1. Закона).

Према одредби члана 10а став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину престаје најранијим од следећих дана:

1) даном којим пореском обвезнику престаје право, државина или коришћење из члана 2. став 1. Закона на непокретности, на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона;

2) даном престанка постојања непокретности;

3) даном почетка примене закона у складу са којим је право, државина или коришћење из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћао престало бити предмет опорезивања;

4) даном којим друго лице стекне право, државину или коришћење на које се порез плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Према одредбама члана 102. ст. 1. и 2. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон, 9/20 и 52/21, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), право коришћења на грађевинском земљишту, претвара се у право својине, без накнаде. Право својине из става 1. тог члана стиче се даном ступања на снагу тог закона, а упис права својине врши орган надлежан за послове државног премера и катастра, по службеној дужности.

Правним лицима чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, која су уписана као носиоци права коришћења на неизграђеном и изграђеном земљишту у државној својини у јавној књизи о евиденцији непокретности и правима на њима, дана 11. септембра 2009. године, као даном ступања на снагу Закона о планирању и изградњи, престаје право коришћења на тим непокретностима и прелази у право јавне својине оснивача, без накнаде (члан 102. став 5. Закона о планирању и изградњи).

По захтеву лица које има уписано право коришћења на грађевинском земљишту и које је обвезник плаћања накнаде за претварање права коришћења у право својине на грађевинском земљишту може се утврдити решењем престанак права коришћења на грађевинском земљишту (члан 102. став 10. Закона о планирању и изградњи).

Престанак права коришћења се утврђује у поступку који спроводи надлежни орган јединице локалне самоуправе надлежан за имовинско-правне послове (члан 102. став 12. Закона о планирању и изградњи).

По правноснажности решења којим је утврђен престанак права коришћења дотадашњег носиоца права коришћења на грађевинском земљишту, то решење представља основ за брисање права коришћења на грађевинском земљишту (члан 102. став 15. Закона о планирању и изградњи).

Према томе, Радио-телевизија Србије је обвезник пореза на имовину за непокретности на територији Републике Србије на којима је ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

С тим у вези, ако је на непокретности у јавној својини РТС ималац права коришћења или корисник из члана 2. став 1. тач. 3) до 5) Закона, порез на имовину се не плаћа на право својине већ на право коришћења или коришћење из члана 2. став 1. тач. 3) до 5) Закона, а РТС је обвезник пореза по том основу.

Такође, ако на непокретности у јавној својини на којој је РТС имао право коришћења РТС-е престало то право али је РТС-е држалац те непокретности без правног основа, порез на имовину на тој непокретности плаћа се на државину (а не на право својине, односно на право коришћења или коришћење), а РТС као држалац је порески обвезник.

Ако на предметној непокретности у јавној својини РТС-е није ималац наведених права, корисник, односно држалац без правног основа, за предметну непокретност није обвезник пореза на имовину.

Ваши наводи да је Управни одбор РТС донео одлуку којом се РТС одриче права коришћења предметног земљишта и упутио допис Републичкој дирекцији за имовину да предложи Влади Републике Србије да донесе акт којим констатује да РТС-у престаје право коришћења предметног земљишта и све обавезе по том основу, по којем захтеву није спроведен поступак и није донет акт који би био основ престанка права коришћења земљишта, не доводи до измене обвезника пореза на имовину на предметном земљишту.

Радио-телевизија Србије, за непокретности за које је обвезник пореза на имовину, који води пословне књиге, утврђује порез по том основу самоопорезивањем и дужна је да до 31. марта (сваке) пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину, што значи и када је, примера ради, држалац непокретности у јавној својини без правног основа.

Напомињемо да је Министарство финансија надлежно за давање мишљења у примени прописа којима се уређују порези на имовину, ако у вези са њима постоје недоумице и нејасноће. Међутим, Министарство финансија није надлежно да утврђује чињенично стање у конкретном случају и опредељује да ли је конкретно лице обвезник пореза на имовину и ако јесте – за које непокретности.

6. Да ли основицу за утврђивање пореза на имовину за непокретности малих и средњих правних лица који примењују МСФИ за МСП, која сходно усвојеној рачуноводственој политици непокретности вреднује по фер вредности, представља фер вредност исказана у пословним књигама обвезника или исту утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање изворних прихода локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00698/2021-04 од 01.7.2021. год.)

1. Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), 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, јесте фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 7. став 2. Закона, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. тог члана чини:

1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

1а) за објекат на или под земљиштем које није предмет опорезивања, односно за које је обвезник друго лице – вредност објекта;

2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

Вредност непокретности из члана 7. став 2. Закона порески обвезник утврђује према елементима из члана 6. став 1. Закона (члан 7. став 3. Закона).

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог 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.

Према одредби члана 24. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон о рачуноводству), за признавање, вредновање презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Према одредби члана 25. Закона о рачуноводству, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП. Изузетно од става 1. овог члана, мала и средња правна лица могу да одлуче да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ. У случају из става 2. овог члана, мала и средња правна лица дужна су да примењују МСФИ у континуитету, односно најмање пет година од почетка примене МСФИ, осим у случајевима отварања поступка стечаја или ликвидације.

Према томе, да би фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину чинила основицу пореза на имовину, неопходно је да буду испуњени сви прописани услови:

– да конкретан обвезник има статус обвезника који води пословне књиге у складу са Законом;

– да тај обвезник вредност непокретности 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, као и

– да је вредност непокретности у пословним књигама пореског обвезника била исказана у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (тј. години која претходи години за коју се утврђује пореска обавеза).

Када обвезник вредност непокретности не исказује на наведени начин, пореска основица утврђује се према Законом прописаним елементима (применом корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони коју је утврдила и објавила јединица локалне самоуправе до 30. новембра

године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез), осим кад је Законом друкчије прописано.

Напомињемо да је одредбом члана 7. став 1. Закона (која уређује када фер вредност непокретности чини пореску основицу) изричито наведен (само) МСФИ, али не и МСФИ за МСП, што значи да за непокретности за које је порески обвезник лице које води пословне књиге које вредност непокретности у пословним књигама исказује по фер вредности у складу са МСФИ за МСП, нема законског основа да основицу пореза на имовину чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника.

2. Према одредби члана 4. став 7. Закона, 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:

1) правно лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

2) нерезидентно правно лице – за непокретности за које пореску обавезу испуњава огранак тог лица у складу са ставом 2. овог члана;

3) 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 6. тачка 1) тог члана;

3а) фонд из става 1. овог члана који води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника из става 6. тачка 3) тог члана.

Према одредби члана 33. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем.

Према одредби члана 33. став 2. Закона, порез на имовину утврђује решењем порески орган на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез, и то:

- 1) обвезнику који не води пословне књиге
- 2) обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно.

За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са овим законом, обвезник који води пословне књиге дужан је да до 31. марта сваке следеће пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину (члан 33г став 1. Закона).

Према томе, обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину самоопорезивањем и дужан је да до 31. марта (сваке) пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину. Изузетно, обвезнику који води пословне књиге порез на имовину се утврђује решењем када порески орган у поступку контроле утврди да тај обвезник није утврдио пореску обавезу или је обавезу по основу пореза на имовину утврдио нетачно или непотпуно.

7. Да ли стечајни управник треба да пријави, обрачуна и изврши плаћање пореза на имовину која је евидентирана у пословним књигама стечајног дужника на основицу коју чини фер вредност или на основицу утврђену на друкчији начин, с обзиром на то да се испуњење пореске обавезе у случају стечаја пореског обвезника који се спроводи банкротством врши сходно закону којим се уређује стечај?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00669/2021-04 од 01.7.2021. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и

144/20, у даљем тексту: Закон), 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.

Одредбом члана 7. став 2. Закона прописано је да основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. овог члана чини:

- 1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;
- 1а) за објекат на или под земљиштем које није предмет опорезивања, односно за које је обвезник друго лице – вредност објекта;
- 2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

Вредност непокретности из става 2. овог члана порески обвезник утврђује према елементима из члана 6. став 1. овог закона (члан 7. став 3. Закона).

Према одредби члана 7. став 4. Закона, изузетно од става 3. овог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, и то за:

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање те делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања;
- 4) објекте за производњу гаса;

5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;

6) објекте за третман и одлагање отпада;

7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала;

8) складишне и стоваришне објекте.

За непокретности из става 4. овог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су утврђене у складу са ставом 3. овог члана (члан 7. став 5. Закона).

Ако обвезник вредност земљишта и вредност објеката из става 4. овог члана не исказује посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и објекат који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта утврђена у складу са ставом 3. овог члана увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 6. Закона).

Ако се пореска основица у пореској години утврђује за године које претходе тој години, у случају из става 6. овог члана вредност објекта јесте грађевинска вредност процењена од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан календарске године која претходи години у којој се утврђује порез (члан 7. став 7. Закона).

Изузетно од ст. 1. до 7. овог члана, основица пореза на имовину за жичаре, путеве пруге и друге инфраструктурне објекте (осим зграда и других објеката високоградње), као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске,

отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 8. Закона).

Обвезник који води пословне књиге основицу пореза на имовину за непокретности чији је држалац из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) овог закона утврђује у складу са чл. 5, 6. и 6а овог закона (члан 7. став 12. Закона).

Према одредби члана 7а став 2. Закона, кад у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. овог закона, јединица локалне самоуправе дужна је да, до истека рока из става 1. овог члана, објави просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге и то у зони која је, према одлуци надлежног органа те јединице локалне самоуправе, утврђена као најопремљенија у смислу члана 6. став 3. овог закона (у даљем тексту: најопремљенија зона).

Одредбом члана 7а став 3. Закона прописано је да кад се вредност непокретности која чини пореску основицу за непокретности обвезника који води пословне књиге утврђује према елементима из члана 6. став 1. овог закона, а у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. овог закона, основицу пореза на имовину за непокретности обвезника у зони чини производ просечне цене одговарајућих непокретности у најопремљенијој зони из става 2. овог члана, корисне површине непокретности за коју се утврђује порез и коефицијента зоне које утврђује јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, за сваку зону на својој територији, а који не могу бити већи од:

- 1) 1,00 – за непокретности у најопремљенијим зонама;
- 2) 0,80 – за непокретности у зонама које се у тој јединици локалне самоуправе граниче са зонама из тачке 1) овог става;

3) 0,40 – за непокретности у зонама сеоских насеља;
4) 0,30 – за непокретности у зонама изван сеоских и градских насеља;

5) 0,60 – за остале зоне у тој јединици локалне самоуправе.

Јединица локалне самоуправе дужна је да објави акте којима се утврђују зоне, најопремљеније зоне, као и коефицијенти за непокретности у зонама, до 30. новембра текуће године на начин из става 1. овог члана, као и сваку промену тих аката (члан 7а став 4. Закона).

Ако јединица локалне самоуправе до истека рока из става 4. овог члана не објави коефицијенте за непокретности у зонама или их утврди преко максималног износа из става 3. овог члана, а у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. овог закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који воде пословне књиге утврдиће се применом коефицијента из става 3. овог члана за непокретности у одговарајућој зони (члан 7а став 5. Закона).

Према одредби члана 7а став 6. Закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност непокретности исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години, кад:

1) јединица локалне самоуправе до 30. новембра текуће године не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама, односно просечне цене одговарајућих непокретности у најопремљенијој зони у случају из става 2. овог члана;

2) у зони и граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду из члана 6. став 5. овог закона, а у најопремљенијој зони не постоји одговарајућа врста непокретности;

3) јединица локалне самоуправе до 30. новембра текуће године не објави акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне, у складу са ставом 4. овог члана.

Ако обвезник који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама за које му је пореска обавеза настала пре пореске године исказује по вредности из члана 7. став 1. овог закона почев од пореске године, односно ако је вредност непокретности у пословним књигама, почев од пореске године престао да исказује у складу са чланом 7. став 1. овог закона, основица пореза на имовину за пореску годину утврђује се у складу са чланом 7. ст. 2. до 9. и ставом 12. и чланом 7а ст. 3, 5. и 6. овог закона (члан 7б Закона).

Према одредби члана 19. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени 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, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: ЗПППА), испуњење пореске обавезе састоји се у плаћању, о доспелости, дугованог износа пореза.

Испуњење пореске обавезе у случају стечаја пореског обвезника који се спроводи банкрутством уређено је законом којим се уређује стечај (члан 20. став 4. ЗПППА).

Према томе, треба разликовати начин утврђивања пореза (што значи и пореске основице) од испуњења утврђене пореске обавезе по том основу.

Обавеза по основу пореза на имовину утврђује се у складу са Законом о порезима на имовину, па и у случају кад је обвезник пореза привредно друштво над којим се спроводи стечај.

Имајући у виду да привредно друштво над којим се спроводи стечај задржава својство правног лица све до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка и брисања из регистра привредних субјеката, у складу са законом, отварање стечајног

поступка над тим друштвом које је обвезник пореза на имовину не доводи до друкчијег утврђивања основице пореза на имовину. Привредно друштво над којим је отворен стечај, које је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге, дужно је порез на имовину утврђује самоопорезивањем, за непокретности на територији Републике Србије за које је ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Основица пореза на имовину привредног друштва над којим је отворен поступак стечаја који је настављен банкротством утврђује се на исти начин као обвезницима који воде пословне књиге над којима тај поступак није покренут. Ако то привредно друштво вредност непокретности 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, основица пореза на имовину за пореску годину за непокретности за које је пореска обавеза настала пре 1. јануара пореске године, је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи пореској години. Ако то привредно друштво вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, основицу пореза на имовину за пореску годину за непокретности за које је пореска обавеза настала пре 1. јануара пореске године, чини вредност непокретности тј. производ њене корисне површине изражене у метрима квадратним (дефинисане чланом 6. став 2. Закона) и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони, према одлуци јединице локалне самоуправе која је објављена до 30. новембра године која

претходи пореској години, осим за непокретности из члана 7. ст. 4. до 8. и став 12. и члана 7а ст. 3. и 6. Закона.

8. Да ли постоји основ да правно лице у стечају утврди порез на имовину за непокретности за које је у току парнични поступак пред судом за утврђивање права својине?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00617/2021-04 од 11.6.2021. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), порез на имовину се 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, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 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.

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. тог члана, 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).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд, који нема својство правног лица а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а Закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Сходно одредби члана 10. став 7. тач. 2) и 3) Закона, за сврху опорезивања порезом на имовину, кад је основ стицања појединачни акт надлежног органа управе или другог органа или лица са јавним овлашћењем, односно одлука суда (укључујући одлуку којом се

утврђује да је право стечено одржајем), даном стицања права сматра се дан правоснажности тог акта, односно те одлуке, осим у случају кад је основ стицања правоснажни акт којим су оглашени наследници заоставштине.

Према одредби члана 1. ст. 2. и 3. Закона о стечају („Службени гласник РС“, бр. 104/09, 99/11 – др. закон, 71/12 – УС, 83/14, 113/17, 44/18 и 95/18, у даљем тексту: Закон о стечају), стечај се, у смислу тог закона, спроводи банкрутством или реорганизацијом. Под банкрутством се подразумева намирење поверилаца из вредности целокупне имовине стечајног дужника, односно стечајног дужника као правног лица.

Према одредби члана 132. став 1. Закона о стечају, по доношењу решења о банкрутству, стечајни управник започиње и спроводи продају целокупне имовине, имовинске целине или појединачне имовине стечајног дужника, односно продају стечајног дужника као правног лица (начин уновчења), у складу са тим законом и националним стандардима за управљање стечајном масом.

Према мишљењу Министарства привреде Број: 011-00-331/2014-05 од 4.11.2014. године, „пореске обавезе које су настале пре отварања стечајног поступка морају се пријавити у поступку стечаја и није их могуће принудно наплатити. Међутим, обавезе настале по основу пореза у току трајања стечајног поступка представљају трошкове стечајног поступка, односно обавезе стечајне масе, па се исте могу, у смислу одредбе члана 93. став 1. Закона о стечају, и принудно наплатити.

Дакле, за потраживања која су доспела за наплату пре отварања стечајног поступка Пореска управа има статус стечајног повериоца и у обавези је да благовремено поднесе пријаву потраживања (уколико није поднета пријава потраживања, или уколико није поднета благовремено, Пореска управа је, као и сваки други поверилац, преклудирана у праву да тражи наплату истог).

За потраживања која су настала након отварања стечајног поступка, статус пореске управе је статус повериоца трошкова стечајног поступка, односно обавеза стечајне масе, а не стечајног повериоца, па се за таква потраживања може тражити принудна наплата.

На основу наведеног, мишљења смо да Пореска управа има право да након отварања стечајног поступка врши контролу плаћања оних пореских обавеза које су настале након отварања стечајног поступка.“

Према томе, имајући у виду да привредно друштво над којим је отворен стечај задржава својство правног лица све до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка и брисања из регистра привредних субјеката, у складу са законом, отварање стечајног поступка над тим друштвом које је обвезник пореза на имовину није законски основ за престанак обавезе по основу пореза на имовину. С тим у вези, привредно друштво над којим је отворен стечај, које је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге, дужно је порез на имовину утврђује самоопорезивањем, за непокретности на територији Републике Србије за које је ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Осим тога, надлежни орган јединице локалне самоуправе овлашћен је да у поступку контроле утврди обавезу по основу пореза на имовину привредном друштву над којим је отворен стечај – ако ту обавезу обвезник није утврдио самоопорезивањем, односно ако је утврђивање обавезе по основу пореза на имовину извршио нетачно или непотпуно.

Чињеница да је пред судом покренут парнични поступак по тужби другог лица против правног лица над којим је отворен стечај, ради утврђивања права својине, у коме није донета правоснажна одлука, није од утицаја на постојање обавезе по основу пореза на

имовину привредног друштва над којим је отворен стечај. С тим у вези, привредном друштву над којим је отворен стечај, обавеза по основу пореза на имовину престаје даном којим то лице за ту имовину престане да буде порески обвезник (на пример, кад се порез плаћа на право својине – даном правоснажности судске одлуке којом је право својине на конкретним непокретностима утврђено у корист другог лица, даном продаје те имовине ради уновчења, даном брисања тог друштва из регистра привредних субјеката ...).

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли постоји основ за ослобођење од плаћања пореза на употребу пловила у случају кад су власници пловила оснивачи огранка привредног друштва са ограниченом одговорношћу, који своју делатност обавља на делу тог плутајућег објекта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00746/2021-04 од 09.7.2021. год.)

Према одредби члана 13. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04 – др. пропис, 112/05 – др. пропис, 114/06 – др. пропис, 118/07 – др. пропис, 114/08 – др. пропис, 31/09, 106/09 – др. пропис, 95/10 – др. пропис, 101/10, 24/11, 100/11 – др. пропис, 120/12 – др. пропис, 113/13 – др. пропис, 68/14 – др. закон, 140/14 – др. пропис, 109/15 – др. пропис, 112/15, 105/16 – др. пропис, 119/17 – др. пропис, 104/18 – др. пропис, 86/19, 90/19 – др. пропис и 156/20 – др. пропис, у даљем тексту: Закон), порез на употребу пловила плаћа се на чамце, бродове и јахте, са моторним погоном, као и на плутајуће објекте – угоститељске објекте (у даљем тексту: пловило).

Обвезник пореза из члана 13. Закона је правно и физичко лице на чије име се пловило уписује у одговарајући уписник, односно продужава важност бродског сведочанства, односно пловидбене дозволе, односно плутајуће дозволе у складу са прописима, ако овим законом није друкчије одређено (члан 14. Закона).

Према одредби члана 15. став 1. тачка 3) Закона, порез на употребу пловила плаћа се, и то на плутајуће објекте – угоститељске објекте према површини исказаној у m².

Према одредби члана 15а Закона, порез на употребу пловила не плаћа се на бродове и на плутајуће објекте – угоститељске објекте,

који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности.

Према одредби члана 16. став 4. Закона, доказом да брод, односно плутајући објекат – угоститељски објекат, пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности, сматрају се оверена копија документа на основу кога је извршена регистрација, односно извод о регистрованом податку, издат од надлежног органа који садржи делатност пореског обвезника, за чије обављање је потребно поседовање пловила, са приложеном овереном изјавом пореског обвезника, односно његовог овлашћеног лица, о броју и врсти, односно врстама бродова у складу са чланом 15. Закона, односно броју и површини плутајућих објеката – угоститељских објеката, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности, са назнаком врсте те делатности. Овере, односно извод, не могу бити старији од шест месеци у односу на дан подношења захтева из става 2. тог члана.

Сагласно одредби члана 3. тачка б) Закона о државној припадности и упису пловила („Службени гласник РС“, бр. 10/13, 18/15 и 83/18), власник пловила је физичко или правно лице које је као власник уписано у један од уписника.

Према одредби члана 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), привредно друштво (у даљем тексту: друштво) је правно лице које обавља делатност у циљу стицања добити.

Имовину друштва у смислу овог закона чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва (члан 44. став 1. Закона о привредним друштвима).

По основу преузете обавезе лица из члана 46. став 1. Закона о привредним друштвима стичу удео у друштву, односно акције

друштва. Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. Закона о привредним друштвима).

Према одредби члана 567. Закона о привредним друштвима, огранак привредног друштва (у даљем тексту: огранак) је издвојени организациони део привредног друштва на територији Републике Србије преко кога друштво обавља делатност у складу са законом. Огранак нема својство правног лица, а у правном промету иступа у име и за рачун привредног друштва. Привредно друштво неограничено одговара за обавезе према трећим лицима које настану у пословању његовог огранка.

Имајући у виду да друштво са ограниченом одговорношћу јесте правно лице које има одвојену имовину од имовине његових чланова, да огранак привредног друштва у правном промету иступа у име и за рачун тог друштва, као и да на основу улога у привредно друштво улагач у обиму свог улога стиче „својину над привредним друштвом“ тј. на уделе у том друштву а улози који су уплаћени односно унети постају имовина привредног друштва (а престају бити имовина чланова друштва који су извршили улагање), код опредељивања обвезника пореза на употребу за пловило које огранку привредног друштва са ограниченом одговорношћу служи за обављање регистроване делатности (што значи и за опредељивање које лице може остварити право на пореско ослобођење ако су испуњени Законом прописани услови), потребно је разликовати својински режим над друштвом са ограниченом одговорношћу од својинског режима унутар тог друштва.

Према наводима у Вашем захтеву, у конкретном случају, право својине на плутајућем објекту – сплаву је у својини физичких лица, а конкретни плутајући објекат једним делом непосредно служи за обављање делатности огранка привредног друштва са ограниченом одговорношћу чији су оснивачи та физичка лица

тј. не служи за обављање делатности физичких лица – власника плутајућег објекта.

С тим у вези, нема законског основа да физичка лица која су власници плутајућег објекта – угоститељског објекта и која су по том основу обвезници пореза на употребу пловила, остваре право на пореско ослобођење за тај објекат ако су га уступили на коришћење огранку привредног друштва чији су оснивачи (па ни ако то пловило непосредно служи том огранку за обављање његове регистроване делатности у области трговине, туризма и услуга).

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, Еуро дизел – тарифне ознаке 2710 19 43 00 који се користи за превоз и рад грађевинских машина, као и на гасно уље екстра лако евро ЕЛ – тарифне ознаке 2710 19 47 00, које се користи за рад постројења за производњу асфалта у индустријске сврхе за изградњу путева и аутопутева – шифра делатности 42.11, која се сврстава у сектор Ф Класификације делатности, од стране огранка страног правног лица (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00857/2020-04 од 14.07.2021. год.)

Одредбом члана 9. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15 103/15, 108/16, 30/18 и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописани су деривати нафте на које се плаћа акциза.

Према ст. 3. и 5. наведеног члана Закона, прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б овог закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Купцу – крајњем кориснику деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана плаћена

акциза се умањује према намени за које се деривати нафте користе, и то, између осталог, за гасна уља из става 1. тачка 3) овог члана која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе за превоз лица и ствари.

Одредбом члана 39б став 1. Закона прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) овог закона, који се користе као енергетска горива или као репродукциони материјал за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15, 101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник) право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, односно када

се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе.

Сагласно ставу 2. тачка 2) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, која се користе за индустријске сврхе, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према ставу 3. наведеног члана Правилника, право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана, остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно члану 9. став 1. Правилника, лице из члана 2. став 2. тачка 2) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона који се користе за индустријске сврхе ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима В, С и F Класификације делатности, у складу са законом;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и опрему за обављање регистроване делатности из тачке 1) овог члана;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима В, С и F Класификације делатности.

Одредбом члана 13. Правилника прописана је Листа гасних уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона која се користе у индустријске сврхе на које се може остварити рефакција плаћене акцизе. Гасна уља која се користе у индустријске сврхе класификована су у складу са прописом којим се уређују технички и други захтеви за течна горива нафтног порекла.

Према одредби члана 7. Правилника о техничким и другим захтевима за течна горива нафтног порекла („Службени гласник РС“, бр. 150/20), гасна уља у смислу овог правилника су:

- 1) EVRO DIZEL;
- 2) дизел гориво GASNO ULJE 0,1;
- 3) ГАСНО УЉЕ ЕКСТРА ЛАКО EVRO EL.

Гасна уља из става 1. тачка 1) овог члана (EVRO DIZEL) су сва течна горива нафтног порекла намењена за рад мотора са компресионим паљењем, која се користе за погон моторних возила и пловила са дизел мотором која плове унутрашњим водама, у смислу прописа којима се уређује пловидба и луке на унутрашњим водама, тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00 и 2710 20 11 00.

Гасна уља из става 1. тачка 2) овог члана (дизел гориво GASNO ULJE 0,1) су сва течна горива нафтног порекла намењена за рад мотора са компресионим паљењем која се користе за погон радних машина и трактора (пољопривредних и шумских) у складу са прописом којим се уређује безбедност саобраћаја на путевима, железничких возила, као и пловила са дизел мотором која плове унутрашњим водама у смислу прописа којима се уређује пловидба и луке на унутрашњим водама, тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 43 00, 2710 19 46 00, 2710 19 47 00, 2710 20 11 00, 2710 20 15 00 и 2710 20 17 00.

Гасна уља из става 1. тачка 3) овог члана су:

- сва течна горива нафтног порекла, код којих се мање од 65% запремине (укључујући губитке) предестилује на 250°C и код којих се најмање 85% запремине (укључујући губитке) предестилује на 350°C у складу са стандардом SRPS EN ISO 3405 који је технички еквивалент стандарду SRPS B.H8.128 (ASTM D 86), или
- сва течна горива нафтног порекла, тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 19 46 00 и 2710 19 47 00.

Дефиниција гасних уља из става 4. овог члана не обухвата гасна уља из става 1. тач. 1) и 2) овог члана.

Гасна уља из става 1. тачка 3) овог члана користе се као енергетска горива.

Према наведеној Листи гасних уља, а сагласно наведеном пропису из области енергетике, рефакција плаћене акцизе за индустријске сврхе може се остварити на гасна уља, осим, између осталог, на гасна уља, и то EVRO DIZEL (гасно уље које се користи, између осталог, за погон моторних возила) и дизел гориво GASNO ULJE 0,1 (гасно уље које се, између осталог, користи за погон радних машина).

Према томе, сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, предметни привредни субјект – огранак страног правног лица, који обавља делатност Грађевинарство – Изградња путева и аутопутева – шифра делатности 42.11, у оквиру Сектора Ф Класификације делатности, а које користи EVRO DIZEL – тарифне ознаке 2710 19 43 00 за погон радних машина, нема право на рефакцију плаћене акцизе на наведени дериват нафте који се користи у поменуте сврхе – погон радних машина, с обзиром на то да је из Листе гасних уља наведени дериват нафте изузет од остваривања права на рефакцију плаћене акцизе.

Када се ради о гасном уљу – ГАСНО УЉЕ ЕКСТРА ЛАКО EVRO EL – тарифне ознаке 2710 19 47 00, које се користи за рад постројења за производњу асфалта у индустријске сврхе, наведени привредни субјект може да оствари рефакцију плаћене акцизе на исто, уколико испуњава све услове наведене Законом и Правилником.

При томе напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

2. Остваривање права на рефакцију акцизе за купце привредног друштва – крајње кориснике деривата нафте (ауто гаса и пропан-бутан смеше), који се добијају у процесу производње, и то намешавањем бутана из увоза и пропана набављеног од домаћег произвођача, на које је плаћена акциза при увозу, односно приликом стављања у промет од стране домаћег произвођача, као и могућност неплаћања акцизе при набавци пропана од домаћег произвођача, при чему би се иста платила на целокупну произведену количину пропан-бутан смеше пре стављања у промет

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00488/2021-04 од 06.07.2021. год.)

Одредбом члана 3. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20 и 53/21, у даљем текст Закон) прописано је да обавеза по основу акцизе настаје када су производи из члана 2. овог закона произведени у Републици Србији, односно када су увезени у Републику Србију, при чему се увезеним акцизним производима сматрају акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Одредбом члана 9. став 1. тачка 5) Закона, прописано је да се акциза плаћа на течни нафтни гас (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 12 11 00 до 2711 19 00 00).

Према ставу 3. наведеног члана Закона, прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности

сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б овог закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Према члану 20. ст. 1. и 2. Закона, прописано је да обвезник има право на умањење обрачунате акцизе у висини износа плаћене акцизе на производе који су набављени од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се као репродукциони материјал употребљавају у производњи производа на које се плаћа акциза, укључујући и на акцизне производе који су сходно члану 19. Закона ослобођени плаћања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал, при чему се репродукционим материјалом сматрају производи који у процесу даље производње улазе у супстанцу другог производа, у складу са овим законом.

Чланом 21. Закона прописано је да је обвезник акцизе дужан да обрачуна акцизу у моменту стављања акцизних производа у промет.

Према одредби члана 39б став 1. Закона прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Према ставу 2. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став

1. тач. 3) и 7) овог закона, који се користе као енергетско гориво у производњи електричне и топлотне енергије, остварује лице које се у складу са прописима којима се уређује област енергетике бави производњом електричне и топлотне енергије.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) овог закона, који се користе као енергетска горива или као репродукциони материјал за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе, сагласно ставу 3. наведеног члана Закона.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15, 101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени услови, начин и поступак за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности који се користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Одредбом члана 2. Правилника прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе.

Према ставу 2. наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе из става 1. овог члана остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то: за гасна уља и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) Закона, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, остварује лице које се у складу са прописима

којима се уређује област енергетике бави производњом електричне и топлотне енергије, а за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, која се користе за индустријске сврхе, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно одредби члана 4. Правилника, прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) Закона, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије ако те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, под условом да: обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором D Класификације делатности; поседује лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се уређује област енергетике, односно да му је актом о оснивању или актом о поверавању обављања делатности поверена делатност производње топлотне енергије; је на те деривате нафте,

односно биотечности плаћен прописани износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије; поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, односно биотечности, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте, односно биотечности из члана 2. став 2. овог правилника; поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, односно биотечности, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте, односно биотечности који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије; је платио рачун о набавци деривата нафте, односно биотечности у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте, односно биотечности и под условом да произведене, односно набављене или увезене деривате нафте, односно биотечности користи или ће их користити за производњу електричне и топлотне енергије у оквиру обављања делатности која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена сектором D Класификације делатности.

Одредбом члана 6. Правилника прописано је да се рефакција плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности из члана 9. став 1. тач. 3) и 7) Закона врши на основу писменог захтева које лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника подноси у два примерка Пореској управи, најраније 20 дана по истеку месеца у којем су набављени деривати нафте, односно биотечности који се користе за производњу електричне и топлотне енергије.

Захтев за рефакцију подноси се на Обрасцу РЕФ-ЕТЕ, са прилозима РЕФ-ЕТЕа и РЕФ-ЕТЕб, а уз захтев за рефакцију акцизе, лице које обавља делатност производње електричне и топлотне енергије подноси одговарајуће доказе, и то: лиценцу за производњу електричне енергије или комбиновану производњу електричне и топлотне енергије у складу са прописима којима се

уређује област енергетике; акт о оснивању или акт о поверавању обављања делатности којим је поверена делатност производње топлотне енергије; доказ о поседовању текућег рачуна код банке на који ће се извршити рефакција плаћене акцизе (нпр. потврда банке, копија 1. стране говора о отварању текућег рачуна); рачун о набављеним количинама деривата нафте, односно биотечности у периоду за који се подноси захтев; доказ о плаћању рачуна из тачке 4) овог става (извод из банке); копију јединствене царинске исправе (ЈЦИ) са подацима о количини увезеног деривата нафте – гасног уља, односно биотечности, као и документ царинског органа о обрачунатом царинском дугу и акцизи, ако подносилац захтева сам увози деривате нафте, односно биотечности; доказ о плаћеном царинском дугу и акцизи за увезене количине из тачке б) овог става, ако подносилац захтева сам увози деривате нафте, односно биотечности; отпремни или други документ о утрошеним дериватима нафте, односно биотечности које је увозник, односно произвођач деривата нафте, односно биотечности искористио као енергетско гориво за производњу електричне и топлотне енергије у смислу члана 4. став 1. тачка 1) овог правилника, када захтев подноси увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности.

Према ст. 5. и 6. истог члана Правилника, прописано је да рачун мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, односно биотечности, као и о износу обрачунате акцизе на деривате нафте, односно биотечности који је исказан од стране увозника, односно произвођача, ако исте набавља директно од увозника, односно произвођача. Рачун који не садржи наведене податке не може се употребити у поступку рефакције плаћене акцизе по одредбама овог правилника.

Одредбом члана 9. Правилника прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 2) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе за индустријске сврхе,

ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да: обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима В, С и F Класификације делатности, у складу са законом; има у власништву, односно под закупом производни погон и опрему за обављање регистроване делатности из тачке 1) овог члана; је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе; поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника; поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе; је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте; произведене односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима В, С и F Класификације делатности.

Одредбом члана 11. Правилника прописано је да се рефакција плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона врши на основу писменог захтева који лице из члана 2. став 2. тачка 2) овог правилника подноси у два примерка Пореској управи, најраније 20 дана по истеку месеца у којем су набављени деривати нафте који се користе за индустријске сврхе. Захтев за рефакцију подноси се на Обрасцу РЕФ-И, са прилозима РЕФ-Иа и РЕФ-Иб, а уз захтев правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, и то: доказ о власништву на простору у коме се обавља производња, ако је подносилац захтева власник тог простора; уговор

о закупу простора у коме се обавља производња, ако је подносилац захтева купац тог простора; важећу дозволу надлежног органа за обављање делатности, ако је таква дозвола предвиђена посебним прописом; доказ о поседовању текућег рачуна код банке на који ће се извршити рефакција плаћене акцизе (нпр. потврда банке, копија 1. стране уговора о отварању текућег рачуна); рачун о набављеним количинама деривата нафте у периоду за који се подноси захтев; доказ о плаћању рачуна из тачке 4) овог става (извод из банке); копију јединствене царинске исправе (ЈЦИ) са подацима о врсти и количини увезеног деривата нафте, као и документ царинског органа о обрачунатом царинском дугу и акцизи, ако подносилац захтева сам уози деривате нафте; доказ о плаћеном царинском дугу и акцизи за увезене количине из тачке б) овог става, ако подносилац захтева сам увози деривате нафте; отпремни или други документ о утрошеним дериватима нафте које је увозник, односно произвођач деривата нафте искористио за индустријске сврхе у смислу члана 9. став 1. тачка 1) овог правилника, када захтев подноси увозник, односно произвођач тих деривата нафте.

Према ставу 5. наведеног члана Правилника, прописано је да рачун мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, као и о износу обрачунате акцизе на деривате нафте који је исказан од стране увозника, односно произвођача ако исте набавља директно од увозника, односно произвођача. Рачун који не садржи наведене податке не може се употребити у поступку рефакције плаћене акцизе по одредбама овог правилника.

Одредбом члана 8. Правилника о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве („Службени гласник РС“ бр. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12 – исправка, 56/13, 67/15, 101/16, 86/17 и 20/18, у даљем тексту: Правилник о обрачуну акцизе), прописано је да произвођач акцизних производа умањење обрачунате акцизе врши у пореском

периоду у којем је настала обавеза по основу обрачунавања акцизе на акцизне производе на које се плаћа акциза, укључујући и акцизне производе који су у складу са законом ослобођени плаћања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал; произвођач акцизних производа умањење обрачунате акцизе врши тако што од обрачаног износа акцизе на акцизни производ одбије сразмерни износ акцизе плаћене при набавци репродукционог материјала од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се употребљава у производњи тог производа; сразмерни износ плаћене акцизе утврђује се на основу података о обрачанотој акцизи из докумената о набавци, односно производњи репродукционог материјала и одговарајућих производних норматива по врсти акцизног производа; право на умањење плаћене акцизе сматра се износ акцизе исказане у рачуну произвођача, односно увозника акцизног производа при набавци акцизног производа који се као репродукциони материјал употребљава у производњи другог акцизног производа на који се плаћа акциза. Уколико се акцизни производи које произвођач сам производи, односно увози употребљава као репродукциони материјал у производњи другог акцизног производа, под плаћеном акцизом сматра се износ акцизе обрачунате, односно исказане акцизе у отпремници, доставници, односно другој веродостојној рачуноводственој исправи, односно износ акцизе која је плаћена при увозу акцизних производа, а који се као репродукциони материјал употребљава у производњи другог акцизног производа. Код састављања обрачуна акцизе у Образац ПП ОА, прописан овим правилником, уноси се износ умањене акцизе.

Према томе, када предметно привредно друштво, ради поступка производње – намешавања финалног производа пропан-бутан смеше, увози као репроматеријал бутан, а пропан набавља на домаћем тржишту од домаћег произвођача, на које је плаћена акциза при увозу, односно приликом стављања у промет од стране домаћег

произвођача, приликом производње новог акцизног производа предметно привредно друштво, као произвођач акцизног производа, има обавезу обрачунавања акцизе, при чему има право на умањење обрачунате акцизе у висини износа плаћене акцизе на бутан из увоза и на износ плаћене акцизе на пропан набављен у земљи, који се као репродукциони материјал употребљавају у производњи пропан-бутан смеше на који се плаћа акциза. Умањење обрачунате акцизе врши се у пореском периоду у којем је настала обавеза по основу обрачунавања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал. Предметно привредно друштво умањење обрачунате акцизе врши тако што од обрачунатог износа акцизе на бутан -пропан смешу одбије сразмерни износ акцизе плаћене при набавци репродукционог материјала – бутана из увоза и пропана набављеног на домаћем тржишту, а који су употребљени у производњи тог производа.

Сагласно наведеним законским и подзаконским прописима, у конкретном случају, када предметно привредно друштво врши продају својим купцима бутан-пропан смеше, у фактури исказује пун износ акцизе на бутан-пропан смешу из члана 9. став 1. тачка 5) Закона, а купац – крајњи корисник може да оствари рефакцију плаћене акцизе у пуном износу обрачунате и исказане акцизе када наведени дериват нафте користи као енергетско гориво у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, под условом да испуњава услове прописане Законом и Правилником.

Када је у питању могућност неплаћања акцизе при набавци пропана од домаћег произвођача, при чему би се иста платила на целокупну произведену количину пропан-бутан смеше пре стављања у промет од стране предметног привредног друштва, не постоји правни основ за овакав начин плаћања акцизе, с обзиром да обавеза по основу акцизе настаје приликом стављања у промет акцизног производа (у конкретном случају пропана) од стране домаћег произвођача тог производа.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Утврђивање накнаде за коришћење јавних површина у случају да се плаћа накнада за привремено коришћење пословног простора и постављање рекламних табли, рекламних паноа, уређаја за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу и на другом земљишту и објектима, које користи управљач јавне железничке инфраструктуре

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-648/2020-04 од 28.6.2021. год.)

Сагласно члану 219. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 86/2019 – ускл. дин. износи, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за привремено коришћење пословног простора (пословни објекти, службени објекти, вестибили, локали, магацини, итд.) и постављање рекламних табли, рекламних паноа, уређаја за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу и на другом земљишту, објектима и заштитним оградама и манипулативним просторима, које користи управљач јавне железничке инфраструктуре (у даљем тексту: накнада за постављање рекламних табли), је правно или физичко лице које поставља рекламне табле, рекламне паноа, уређаје за сликовно обавештавање или оглашавање. Објектима се сматрају железничке станице, стајалишта, пословне и службене зграде, подвожњаци, надвожњаци, мостови и сл.

У смислу члана 222. став 1. Закона, накнаду за коришћење пословног простора и постављање рекламних табли утврђује решењем управљач јавне железничке инфраструктуре, за месечни период, почев од момента уласка у посед.

Према одредби члана 236. став 1. Закона, накнаде за коришћење јавне површине су: 1) накнада за коришћење простора на

јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности; 2) накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе; 3) накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

Сходно одредби члана 236. став 4. Закона, јавна површина у смислу Закона јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима: јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.); трг; јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.); јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

У смислу члана 240. Закона, утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши се према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, при чему предметну накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем.

У складу са чланом 2. тачка 52. Закона о железници („Службени гласник РС“, бр. 41/2018, у даљем тексту: Закон о железници), пружни појас је земљишни појас са обе стране пруге у ширини од 8 m, у насељеном месту 6 m, мерећи од осе крајњих колосека, земљиште испод пруге и ваздушни простор у висини од 14 m. Пружни појас обухвата и земљишни простор службених места (станица, укрсница, стајалишта, распутница и слично) који обухвата

све техничко-технолошке објекте, инсталације и приступно-пожарни пут до најближег јавног пута.

Железничка инфраструктура, у смислу члана 4. Закона о железници, састоји се од следећих елемената, који чине пругу и споредне колосеке на мрежи, као и индустријске колосеке прикључене на мрежу: 1) пружни појас; 2) колосек и подлога колосека, нарочито насип, усек, дренажни канали и ровови, зидани ровови, пропусти, обложени зидови, засади за заштиту бочних нагиба итд.; платформе за путнике и робу, укључујући и оне у путничким станицама и теретним терминалима; ивична стаза и пешачке стазе; преградни зидови, живе ограде, ограде; противпожарни појасеви; апарати за загревање скретница; прелази; застори за заштиту од снега итд.; 3) грађевински објекти: мостови, пропусти и други надвожњаци, тунели, покривени усеци и други подвожњаци; потпорни зидови, структуре за заштиту од лавина, одрона итд.; 4) путни прелази, укључујући средства за осигурање путних прелаза; 5) горњи строј, а нарочито: шине, ужлебљене шине и заштитне шине; прагови и подужне везе, колосечни причврсни и спојни прибор, застор укључујући туцаник и песак; скретнице, прелази итд.; окретнице и преноснице (осим оних резервисаних искључиво за локомотиве); 6) прилази за путнике и робу, укључујући друмски приступ и приступ за путнике који долазе или одлазе пешке; 7) безбедносне, сигналне и телекомуникационе инсталације на отвореним пругама, у станицама и ранжирним станицама, укључујући постројења за стварање, трансформисање и дистрибуцију електричне енергије за сигнализацију и телекомуникације; зграде за такве инсталације или постројења; колосечне кочнице; 8) инсталације за осветљења за потребе саобраћаја и безбедности; 9) постројење за трансформацију и пренос електричне енергије за вучу возова: двофазни далеководи 110 kV, подстанице изузев разводног постројења 110 kV у тој подстаници, напојни каблови између подстаница и контактних водова, контактна мрежа и носачи, трећа шина са носачима; 10) зграде које су у функцији управљања железничком инфраструктуром,

укључујући део опреме за обрачун и наплату превозних цена.

Управљач инфраструктуре је јавно предузеће или привредно друштво одговорно за грађење, експлоатацију, одржавање и обнову јавне железничке инфраструктуре на мрежи, као и за учешће у њеном развоју у оквиру утврђене опште политике развоја и финансирања инфраструктуре (члан 2. тачка 69. Закона о железници).

Према одредби члана 41. ст. 1, 2. и 3. Закона о оглашавању, на отворене површине којима државни орган или орган јединице локалне самоуправе управљају или су овлашћени да одређују начин управљања у складу са посебним прописима (у даљем тексту: јавне површине) огласни пано се може поставити само уз претходно одобрење надлежног органа.

Надлежни орган из става 1. овог члана доноси план постављања огласних паноа на јавним површинама и на основу тог плана расписује конкурс за избор корисника места за постављање паноа на тим површинама.

Ближи услови и критеријуми за спровођење конкурса из става 2. овог члана, укључујући начин одређивања накнаде за постављање паноа, односно других огласних средстава на јавним површинама, утврђују се актом надлежног органа јединице локалне самоуправе.

Сходно претходно наведеном, накнаду за привремено коришћење пословног простора и постављање рекламних табли, рекламних паноа, уређаја за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу и на другом земљишту, објектима и заштитним оградама и манипулативним просторима, утврђује решењем управљач јавне железничке инфраструктуре правном или физичком лицу које користи пословни простор, односно поставља рекламне табле, рекламне паное, уређаје за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу који укључује и земљишни простор службених места (станица, укрсница, стајалишта, распутница и слично), као и све техничко-технолошке објекте, инсталације и

приступно-пожарни пут до најближег јавног пута које користи управљач јавне железничке инфраструктуре.

Накнаду за коришћење јавних површина утврђује решењем орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода кориснику јавне површине када се јавна површина (јавна саобраћајна површина, трг, јавна зелена површина) која је у надлежности јединице локалне самоуправе, односно друга површина користи за неку од сврха наведених у члану 236. Закона (пословне и друге сврхе, оглашавање, односно за заузеће грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и израдњу) на основу плана места за постављање средстава за оглашавање који доноси јединица локалне самоуправе и дозволе надлежног органа јединице локалне самоуправе. Услови и начин постављања средстава за оглашавање, начин одабира корисника јавне површине за оглашавање врши се у складу и на начин уређен одлуком о оглашавању за јавну површину.

Према томе, мишљења смо да се за коришћење пословног простора и постављање рекламних табли, рекламних паноа, уређаја за сликовно обавештавање или оглашавање у пружном појасу и на другом земљишту, објектима и заштитним оградама и манипулативним просторима, којим управља управљач железничке инфраструктуре утврђује накнада из члана 219. Закона, и да предметну накнаду по истом основу не може утврдити и јединица локалне самоуправе, имајући у виду да је за утврђивање накнаде за оглашавање по основу постављања огласних средстава на железничкој инфраструктури, у складу са Законом, надлежан управљач железничке инфраструктуре.

2. Да ли се јавном површином сматра и неизграђено грађевинско земљиште у својини јединице локалне

самоуправе, за које је планским документом предвиђено да се изгради саобраћајница?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00765/2020-04 од 28.6.2021. год.)

Према одредби члана 236. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 86/2019 – ускл. дин. износи, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавне површине су:

1) накнада за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности;

2) накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе;

3) накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

Под коришћењем простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, у смислу става 1. тачке 1) овог члана, сматра се заузеће јавне површине:

– објектом привременог коришћења: киоск, тезга, башта, апарат за сладолед, банкомат, аутомат за продају штампе, покретни објекат за продају робе на мало и вршење занатских и других услуга, монтажни објекат за обављање делатности јавних комуналних предузећа, телефонска говорница и слични објекти, башта угоститељског објекта;

– за забавни парк, циркус, спортске терене, за одржавање концерата, фестивала и других манифестација, за одржавање

спортских приредби, за објекте и станице за изнајмљивање бицикла, за коришћење посебно обележеног простора за теретно возило за снабдевање, односно за почетну обуку возача и друго.

Коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе у смислу става 1. тачке 1) овог члана односи се на привремено коришћење простора на јавној површини и не обухвата коришћење трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре.

Јавна површина у смислу Закона јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима: јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.), трг, јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.), јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

Одредбама члана 240. ст. 1. и 2. Закона прописано је да се утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта. Накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем.

Према одредби члана 2. став 1. тачка б) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/2009 ... и 9/2020, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), површина јавне намене јесте простор одређен планским документом за уређење или изградњу објекта јавне намене или јавних површина за које је предвиђено утврђивање јавног интереса, у складу са посебним законом (улице, тргови, паркови и др.).

Према одредби члана 86. став 1. Закона о планирању и изградњи, власник грађевинског земљишта у јавној својини може грађевинско земљиште дати у закуп ради изградње објекта за који се издаје привремена грађевинска дозвола у складу са чланом 147. овог закона, у случају реализације пројекта од значаја за Републику

Србију, као и у случајевима предвиђеним у члану 100. ст. 2. и 3. овог закона.

Сходно члану 90. став 3, неизграђено грађевинско земљиште је земљиште на коме нису изграђени објекти, на коме су изграђени објекти без грађевинске дозволе и привремени објекти.

У случају давања концесије или поверавања комуналне делатности у складу са посебним законима, грађевинско земљиште се може дати у закуп без накнаде, односно уз накнаду нижу од тржишне, на временски период предвиђен уговором о концесији, који не може бити дужи од периода на који се закључује, односно на временски период на који је поверено обављање комуналне делатности. Ради остваривања јавноприватног партнерства, неизграђено грађевинско земљиште у јавној својини може се дати у закуп без накнаде, односно уз накнаду нижу од тржишне, приватном партнеру на рок на који је закључен јавни уговор у складу са законом којим се уређује јавноприватно партнерство и концесије, који не може бити дужи од периода на који је закључен, односно уносити као оснивачки улог у привредна друштва, а власник грађевинског земљишта у јавној својини може са физичким или правним лицем закључити и уговор о заједничкој изградњи једног или више објеката (члан 100. ст. 2. и 3. Закона о планирању и изградњи).

Сходно одредби члана 146. ст. 1. и 2. Закона о планирању и изградњи, постављање и уклањање мањих монтажних објеката привременог карактера на јавним и другим површинама, балон хала спортске намене, надстрешница за склањање људи у јавном превозу, објеката за депоновање и сепарацију речних агрегата и пловила на водном земљишту, обезбеђује и уређује јединица локалне самоуправе. Мањи монтажни објекти су: објекти монтажно демонтажног типа, и то искључиво киосци до 10,5 m², баште угоститељских објеката, тезге и други покретни мобилијар који се поставља и уклања на основу програма који доноси јединица локалне самоуправе на период од најдуже десет година.

Сходно наведеном, за коришћење јавне површине на начин прописан чланом 236. Закона, а у складу са програмом који доноси јединица локалне самоуправе плаћа се накнада за коришћење јавне

површине утврђена решењем, од стране надлежног органа јединице локалне самоуправе.

Поступак давања на коришћење јавне површине за одређене намене (нпр. јавни оглас, јавно надметање), план постављања привремених објеката, локације које се дају на коришћење за одређене намене, ближе услове (нпр. право учешћа, пријава на конкурс, рок за пријављивање) и критеријуме за одабир корисника утврђује јединица локалне самоуправе својим актом, а за коришћење јавне површине утврђује се накнада за коришћење јавних површина у складу са законом.

Према томе, мишљења смо да уколико се неизграђено грађевинско земљиште до коришћења у складу са просторним планом јединице локалне самоуправе (како сте у допису навели, планским документом је предвиђено да се изгради саобраћајница) користи у пословне и друге сврхе (за постављање привремених објеката у складу са планом постављања привремених објеката), односно оглашавање, осим за изградњу објекта за који се издаје привремена грађевинска дозвола, јединица локалне самоуправе може наплаћивати накнаду за коришћење јавне површине у складу са Законом.

3. Да ли се обрачунава и плаћа накнада за унапређење енергетске ефикасности приликом увоза течног природног гаса (LNG) из Белгије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-06159/2020-04 од 25.6.2021. год.)

Према одредби члана 36. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/2019 – ускл. дин. износи и 156/2020 – ускл. дин. износи, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који:

1) обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања

природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика;

2) обавља енергетску делатност производње деривата нафте и трговине нафтом, дериватима нафте, биогоривима и компримованим природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Одредбама члана 16. став 1. Закона о енергетици („Службени гласник РС“, бр. 145/2014, 95/2018 – др. закон и 40/2021) уређено је које делатности се сматрају енергетским делатностима у смислу тог закона.

Одредбама члана 10. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о енергетици („Службени гласник РС“, бр. 40/2021), који се примењује почев од 30.04.2021. године, уређено је да се и трговина утечњеним природним гасом сматра енергетском делатношћу у смислу тог закона.

Према томе, имајући у виду да у периоду до 30.04.2021. године увоз и трговина течним природним гасом није представљала обављање енергетске делатности, сматрамо да увозник течног природног гаса за тај период није у обавези да утврђује и плаћа накнаду за унапређење енергетске ефикасности.

4. Правилно попуњавање и подношење пријаве за заштиту и унапређење животне средине за 2021. годину на прописаном Обрасцу 1

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00652/2021-04 од 24.6.2021. год.)

Одредбом члана 134. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/2019 – др. пропис, 156/2020 – др. пропис, 15/2021 – др. пропис, у даљем тексту: Закон) уређено је да је обвезник накнаде

за заштиту и унапређивање животне правно лице и предузетник које обавља одређене активности које утичу на животну средину, односно физичко лице које утиче на животну средину.

Према ставу 2. истог члана Закона, ближе критеријуме за одређивање активности које утичу на животну средину према количини загађења, односно степену негативног утицаја на животну средину који настаје обављањем активности, као и износе накнада за одређене активности из става 1. тачка 1) овог члана у оквиру износа прописаних у Прилогу 6, Табела 2. овог закона, услове за ослобађање од плаћања накнаде или њено умањење, као и критеријуме који су од значаја за утицај физичких лица на животну средину, утврђује Влада на предлог министарства у чијој су надлежности послови заштите животне средине.

У смислу одредаба члан 137. Закона, утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине из члана 134. тачка 1) овог закона врши орган јединице локалне самоуправе у чијој су надлежности утврђивање, контрола и наплата јавних прихода, решењем за календарску годину, за обављање активности на територији јединице локалне самоуправе, односно градске општине.

Обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине из члана 134. став 1. тачка 1) овог закона, дужан је да поднесе пријаву са подацима од значаја за утврђивање накнаде органу јединице локалне самоуправе у чијој су надлежности утврђивање, контрола и наплата јавних прихода до 31. јула сваке године за коју се утврђује накнада (члан 138. став 1. Закона).

Према ставу 4. истог члана Закона, изглед, садржину и начин достављања пријаве из ст. 1. и 2. овог члана ближе уређује министар у чијој су надлежности послови заштите животне средине.

Сходно члану 2. став. 2. Уредбе о критеријумима за одређивање активности које утичу на животну средину према степену негативног утицаја на животну средину који настаје обављањем активности, износима накнада („Службени гласник РС“, бр. 86/2019, 89/2019, у даљем тексту: Уредба), под претежном

делатношћу, у смислу ове уредбе, сматра се она делатност која је регистрована код Агенције за привредне регистре као и делатност чијим је обављањем правно лице и предузетник остварио највише прихода у години која претходи години за коју се врши утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине.

Према ставу 5. истог члана Уредбе, у случају да једно правно лице или предузетник обавља активност на територији више јединица локалне самоуправе, накнаду за заштиту и унапређивање животне средине, обрачунату у складу са чланом 3. ове уредбе, плаћа тако што се укупан износ тако обрачунате накнаде дели укупним бројем јединица локалне самоуправе на чијој територији обавља претежну делатност.

Према члану 3. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС“, бр. 135/2004, 36/2009 – др. закон, 36/2009, 72/2009 – др. закон, 43/2011 – УС, 14/2016, 76/2018, 95/2018 – др. закон), активност која утиче на животну средину јесте сваки захват (стални или привремени) којим се мењају и/или могу променити стања и услови у животној средини, а односи се на: коришћење ресурса и природних добара; процесе производње и промета; дистрибуцију и употребу материјала; испуштање (емисију) загађујућих материја у воду, ваздух или земљиште; управљање отпадом и отпадним водама, хемикалијама и штетним материјама; буку и вибрације; јонизујуће и нејонизујуће зрачење; удесе.

Сходно наведеном, обавештавамо да је према Закону обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине правно лице које обавља одређене активности које утичу на животну средину, а да су ближи критеријуми за одређивање активности које утичу на животну средину прописани Уредбом коју доноси министарство у чијој је надлежности заштита животне средине. Такође, указујемо да утврђивање предметне накнаде врши надлежни орган јединице локалне самоуправе за обављање активности на територији јединице локалне самоуправе, односно градске општине,

а да изглед, садржину и начин достављања пријаве ближе уређује министар у чијој су надлежности послови заштите животне средине. Према томе, за тумачење одредаба које се односе на попуњавање прописаног Обрасца 1 пријаве, као и начин достављања исте надлежно је Министарство за заштиту животне средине, коме смо доставили ваш захтев на даљу надлежност и поступање.

5. Да ли постоји законски основ за ослобађање од накнаде за коришћење вода по основу коришћења за узгој риба у рибањацима, односно од накнаде за коришћење водних објеката и водних система по основу снабдевања водом рибањака и накнаде за одводњавање за 2020. годину за време трајања ванредног стања, односно у периоду примене мера за спречавање и сузбијање заразне болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00919/2020-04 од 23.6.2021. год.)

Према одредби члана 270. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/2019 – др. пропис и 156/2020 – др. пропис, у даљем тексту: Закон), лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде може, на образложени захтев обвезника накнаде, у целости или делимично, одложити плаћање дуговане накнаде, односно одобрити плаћање доспеле а неизмирене обавезе на рате, под условом да плаћање дуговане накнаде за обвезника представља непримерено велико оптерећење, односно обвезнику наноси битну економску штету.

О одлагању плаћања дуговане накнаде, по испуњењу услова из става 1. овог члана, одлучује овлашћено лице у лицу које је надлежно за утврђивање и наплату конкретне накнаде.

Одлагање плаћања дуговане накнаде врши се потписивањем споразума са обвезником накнаде, односно доношењем решења лица надлежног за утврђивање и наплату накнаде.

Ако се обвезник накнаде не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговане накнаде, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговане накнаде не измири текућу обавезу, лице надлежно за утврђивање и плаћање накнаде ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени дуг наплатити у поступку принудне наплате. Актом из става 2. може се одобрити одлагање плаћања дуговане накнаде на рате, најдуже до 24 месеца.

Закон не садржи основ за ослобођење од накнада уређених тим законом за време трајања ванредног стања, односно док траје примена мера за спречавање и сузбијање заразне болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2.

Указујемо да, у складу са Законом, обвезник накнаде који има доспелу, а неплаћену накнаду може поднети образложени захтев за одлагање плаћања дуговане накнаде, односно за одобравање плаћања доспеле, а неизмирене обавезе на рате. Обвезник је дужан да уз захтев приложи и одговараће доказе на основу којих се може закључити да би плаћање дуговане накнаде за њега представљало непримерено велико оптерећење, односно да би му нанело битну економску штету.

6. Критеријуми за сврставање правних лица у категорију делатности које имају велики утицај на животну средину у сврху утврђивање накнаде за заштиту и унапређивање животне средине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00552/2021-04 од 22.6.2021. год.)

Одредбом члана 134. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019, 86/2019 – др. пропис, 156/2020 – др. пропис, 15/2021 – др.

пропис, у даљем тексту: Закон) уређено је да је обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине правно лице и предузетник које обавља одређене активности које утичу на животну средину, односно физичко лице које утиче на животну средину.

Према ставу 2. истог члана Закона, ближе критеријуме за одређивање активности које утичу на животну средину према количини загађења, односно степену негативног утицаја на животну средину који настаје обављањем активности, као и износе накнада за одређене активности из става 1. тачка 1) овог члана у оквиру износа прописаних у Прилогу 6, Табела 2. овог закона, услове за ослобађање од плаћања накнаде или њено умањење, као и критеријуме који су од значаја за утицај физичких лица на животну средину, утврђује Влада на предлог министарства у чијој су надлежности послови заштите животне средине.

Према члану 2. ст. 3. и 4. Уредбе о критеријумима за одређивање активности које утичу на животну средину према степену негативног утицаја на животну средину који настаје обављањем активности, износа накнада („Службени гласник РС“, бр. 86/2019, 89/2019, у даљем тексту: Уредба), према степену негативног утицаја на животну средину активности правних лица и предузетника деле се према делатности на оне које имају: 1) велики утицај на животну средину; 2) средњи утицај на животну средину; 3) мали утицај на животну средину, при чему су делатности разврстане према критеријумима из става 3. овог члана наведене у Прилогу, који је одштампан уз ову уредбу и чини њен саставни део.

Према Прилогу Уредбе, делатност производња папира и производа од папира разврстана је само у део I – Делатности од великог утицаја на животну средину, и то у Сектор Ц, група 17, и то само када производни капацитет прелази 20 t на дан.

Сходно наведеном, обавештавамо да је према Закону обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине правно лице које обавља одређене активности које утичу на животну

средину, а да су ближи критеријуми за одређивање активности које утичу на животну средину прописани Уредбом коју доноси министарство у чијој је надлежности заштита животне средине. Према томе, имајући у виду да је за тумачење одредаба које се односе на критеријуме и разврставање делатности које обављају правна лица према тим критеријумима надлежно Министарство за заштиту животне средине, ваш захтев смо проследили на даље поступање том министарству.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода нерезидентног правног лица – резидента СР Немачке оствареног по основу давања у закуп покретних ствари – вагон цистерни резидентном правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-179/2021-04 од 26.7.2021. год.)

У конкретном случају, како наводите у поднетом захтеву, резидентно правно лице на основу уговора о закупу закљученог са нерезидентним правним лицем (резидентом СР Немачке), користи вагон цистерне за превоз етанола у Републици и у иностранству.

И Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 4) Закона, о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01...153/20, у даљем тексту: Закон) уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике.

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

Сходно одредбама члана 71. ст. 1. и 3. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у

року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен, а пореска пријава за порез по одбитку из става 1. овог члана подноси се у року од три дана од дана исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом.

Пореска пријава о обрачунатом и обустављеном порезу подноси се на Обрасцу ПДПО/С – Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који је одштапан у Правилнику о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15 ... и 27/21).

Сагласним одредбама Закона, приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу уговора о закупу вагона цистерни који се користи и на територији Републике и ван ње, предмет је опорезивања порезом по одбитку по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, с тим што се опорезив приход (нерезидентног правног лица) утврђује сразмерно временском трајању коришћења вагона на територији Републике, а што се утврђује на основу свих расположивих доказа у складу са законом.

II Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту, Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Савезне Републике Немачке.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16. (поред осталог) предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени

међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 13. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. (између осталог) прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији – зато јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) и исплаћене су резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Савезне Републике Немачке) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Савезној Републици Немачкој – у свему по одредбама домаћег пореског законодавства).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је прималац стварни корисник (по данашњој терминологији: стварни власник) ауторских накнада, тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Израз „ауторске накнаде“, како је употребљен у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка, или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме, или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници“ (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког

опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

С обзиром на наведено, приход који оствари нерезидентно правно лице (резидент Савезне Републике Немачке) од резидентног правног лица по основу накнаде од давања у закуп вагона цистерни за превоз метанола, опорезује се у Републици Србији и то (сходно члану 13. Ауторске накнаде) став 2. Уговора) по стопи од 10 одсто бруто износа ауторске накнаде из члана 13. (Ауторске накнаде) став 3. Уговора, под условом да нерезидентно правно лице, у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 144/20) докаже статус резидента државе са којом Република Србија има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Савезне Републике Немачке) и да је нерезидент стварни власник прихода.

Уколико нису испуњени услови за примену одредаба Уговора (валидна потврда о резидентности и доказ о стварном власништву) примениће се решење из члана 40. став 1. тачка 4) Закона.

С тим у вези, посебно указујемо да се решење из Уговора примењује само уколико је у конкретном случају (у односу на решења из члана 40. став 1. тачка 4) Закона) повољније по пореског обвезника.

Имајући у виду наведено, нерезидентно правно лице (резидент Савезне Републике Немачке) ће се, у сваком конкретном случају, након извршених калкулација (слободно) определити

да ли му је (порески) повољније да буде опорезовано у складу са решењем садржаним у Уговору или му је (порески) повољније да буде опорезовано у складу са решењем садржаним у члану 40. став 1. тачка 4) Закона (на начин како је то наведено у тачки I овог мишљења).

2. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку у случају када резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Велике Британије, накнаду по основу реализације уговора који се односи на учествовање на фестивалу игре у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-677/2020-04 од 15.7.2021. год.)

У конкретном случају, како наводите у поднетом захтеву, нерезидентно правно лице (нерезидент), на основу уговора закљученог са резидентним правним лицем (резидент), наступало је као извођач у оквиру фестивала игре одржаног у Републици Србији у току 2015. године. Међутим, између уговорних страна дошло је до спора што је резултирало покретањем извршног, односно парничног поступка пред судом од стране нерезидента, а у циљу намирења потраживања које има према резиденту. Имајући у виду да уговорне стране намеравају да спор реше закључењем вансудског поравнања, поставља се питање обавезе обрачунавања и плаћања пореза по одбитку, односно подношења пореске пријаве, у том случају.

I Сходно одредби члана 40. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон), на приходе које нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица, по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма

у Републици, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

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

Сходно одредбама члана 71. ст. 1. и 3. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен, а пореска пријава за порез по одбитку из става 1. овог члана подноси се у року од три дана од дана исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом.

Пореска пријава о обрачунатом и обустављеном порезу подноси се на Обрасцу ПДПО/С – Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који је одштампан уз Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15 ... и 27/21, у даљем тексту: Правилник).

У смислу члана 2. став 1. Правилника, исплатилац прихода, односно накнаде – резидентно правно лице (у даљем тексту: исплатилац) обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку у року од три дана од дана исплате прихода нерезидентном правном лицу у складу са чланом 40. став 3. Закона.

Сходно члану 4. став 4. Правилника, под редним бројем 1.2 Обрасца ПДПО/С Датум исплате/остварења прихода/накнаде

– уноси се датум исплате прихода/накнаде у формату дд/мм/гггг. Уколико је датум подношења пријаве нерадни дан у поље 1.2 уноси се први наредни радни дан.

С тим у вези, у случају када резидент врши исплату накнаде нерезиденту за извођење програма на фестивалу игре у Републици Србији, а по основу закљученог вансудског поравнања, обрачунава се и плаћа порез по одбитку, у складу са чланом 40. став 3. Закона, при чему је резидент (као исплатилац прихода) дужан је да у року од три дана од дана исплате прихода нерезиденту, поднесе пореску пријаву у складу са одредбама Закона и Правилника.

Напомињемо да законом који уређује опорезивање добити правних лица није прописано да ли банка (код које резидент има отворен рачун) исплату прихода нерезиденту, а по основу налога резидента, врши на домицилни рачун тог правног лица у иностранство или на нерезидентни динарски рачун отворен код пословне банке у Републици Србији.

II Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 7/82, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1983. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске.

Споразум је, од 1. јануара 2019. године, измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/18).

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

Споразум, у члану 17. (Јавни извођачи), поред осталог, ст. 1. и 2. прописује да:

„(1) Изузетно од одредаба чл. 14. и 15, доходак који остваре јавни извођачи (нерезидентна физичка лица – прим МФ) као што су позоришни, филмски, радио или телевизијски уметници, музичари и спортисти, од личних делатности у том својству, може се опорезовати у држави уговорници у којој су те делатности обављене (у конкретном случају, у Републици Србији – прим. МФ).

(2) Ако доходак на основу таквих личних делатности извођача не притиче извођачу лично него другом лицу (у конкретном случају, нерезидентном правном лицу – прим. МФ), тај доходак може бити, изузетно од одредаба чл. 7, 14. и 15, опорезован у држави уговорници у којој су обављене делатности извођача (у конкретном случају, у Републици Србији – прим. МФ).

(3) Изузетно од одредаба ст. (1) и (2) овог члана, доходак остварен од делатности дефинисаних у ставу (1) обављених према споразуму или аранжману између држава уговорница (Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) изузима се од опорезивања у држави уговорници (у конкретном случају Републици Србији) у којој су делатности обављене.“

Основни разлог за уношење ове одредбе у члан 17. (Јавни извођачи) став 3. Споразума је унапређење културне сарадње између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске. Посебно указујемо да је изузимање од опорезивања наведеног дохотка у држави уговорници (у конкретном случају,

у Републици Србији) у којој су обављене делатности извођача, одредбом члана 17. (Јавни извођачи) став 3. Споразума, предвиђено само за доходак од делатности уметника – извођача обављених према споразуму или аранжману између држава уговорница (Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске). Под наведеним се, углавном, подразумева споразум или аранжман о програму билатералне културне сарадње који се (у највећем броју случајева) односи на гостовања признатих и цењених националних ансамбала држава уговорница, али и на гостовања других извођача за чија музичка (и не само музичка) извођења државе уговорнице (Република Србија и Уједињено Краљевство Велике Британије и Северне Ирске) оцене да могу да допринесу даљем развоју билатералне културне сарадње.

Из наведеног можемо закључити да се члан 17. (Јавни извођачи) став 1. Споразума односи на доходак који у својству (у конкретном случају) уметника оствари физичко лице, што имплицира да се исти не односи на правна лица. Наведено схватање је, почев од најновијих ставова Секретаријата ОЕЦД изнетих у Коментару члана 17. (Извођачи и спортисти) ОЕЦД Модела уговора (издање из 2017. године) напуштено, у том смислу да се не искључује његова примена и на правна лица (оркестар, хор, балетска трупа или ансамбл).

Напомињемо да није могуће дати прецизну дефиницију „уметника“, али да члан 17. (Јавни извођачи) став 1. Споразума, наводи лица која се сматрају уметницима, с тим што ти примери нису једини.

Истовремено, будући да се наведено тумачење одредаба члана 17. (Јавни извођачи) став 1. Споразума односи на доходак који (у конкретном случају) у својству уметника оствари физичко лице (појединац) од личне активности, указујемо да се одредба члана 17. (Јавни извођачи) став 2. Споразума односи на случај у

којем се доходак од активности уметника исплаћује другом лицу. У том случају, односно у ситуацији када држава извора (у конкретном случају, Република Србија) није у могућности да доходак опорезује као доходак извођача, члан 17. (Јавни извођачи) став 2. Споразума, предвиђа да се доходак који се не може опорезовати у „рукама“ извођача, може опорезовати у „рукама“ (у конкретном случају, правног) лица које прима доходак (у конкретном случају, накнаду за уметничко извођење). Наведено иако нерезидентно правно лице у држави извора (Републици Србији) нема сталну пословну јединицу којој се односни доходак може приписати.

III С обзиром на изнето и, посебно, да Споразум, у одредбама члана 17. (Јавни извођачи) ст. 1. и 2, Републици Србији (као држави извора) даје право опорезивања односног дохотка, али да, истовремено, не одређује како се порез, у конкретном случају, обрачунава и наплаћује, целокупан поступак опорезивања одвија се у складу са одредбама домаћег пореског законодавства – у конкретном случају, Закона о порезу на добит правних лица о чему је, детаљније, било говора у делу под I овог мишљења.

3. Обавеза нерезидентног правног лица – резидента СР Немачке да докаже статус резидента државе са којом је Република Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да је нерезидентно правно лице стварни власник прихода

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-439/2021-04 од 11.6.2021. год.)

Како (поред осталог – као и уз приложене одговарајуће доказе) наводите, у конкретном случају, у питању је исплата ауторске накнаде по основу лиценце за жиг, односно:

1. Резидентно правно лице из Републике Србије је, на основу уговора о лиценци за жиг, исплатило накнаду за право коришћења жига нерезидентном правном лицу из Савезне Републике Немачке (у даљем тексту: лице А). Наведени жиг, као реч у комбинацији са логотипом који се састоји од плаве/црвене пруге, у власништву је другог нерезидентног правног лица из Савезне Републике Немачке (у даљем тексту: лице Б). На основу уговора о лиценци за поменути жиг, лице Б је право коришћења жига уступило трећем нерезидентном правном лицу из Савезне Републике Немачке (у даљем тексту: лице Ц), а лице Ц је, на основу посебног уговора о лиценци, право коришћења тог истог жига уступило нерезидентном правном лицу А.

2. Уговором о лиценци за жиг (закљученим 15.9.2016. године) између лица Ц (даваоца лиценце) и лица А (примаоца лиценце) предвиђено је да се право коришћења жига уступа бесплатно. Изузетно, давалац лиценце има, као могућност, опционо право да наплати накнаду за право коришћења жига, под одређеним условима прописаним уговором, до чега никада није дошло.

3. Одредбом члана 6.2. овог уговора (наведеног под р.б. 2. овог мишљења – прим. МФ) предвиђено је да лице А може уступати подлиценце трећим лицима, под одређеним условима, а на основу претходног писаног одобрења лица Ц. На основу овог овлашћења, у конкретном случају, лице А (давалац лиценце) и резидентно правно лице из Републике Србије (прималац лиценце) закључили су, 1.1.2020. године, Уговор о лиценци за жиг којим је предвиђено да прималац лиценце (резидентно правно лице из Републике Србије) има обавезу да плаћа накнаду за право коришћења жига и то месечно у износу од 0,9% од нето промета.

4. Лице А, у овом правном послу, наступа у своје име и за свој рачун, а уговором нису прописана било каква ограничења у погледу располагања приходом по овом основу, нити је предвиђена обавеза лица А да приход даље проследи лицу Ц.

С обзиром на изнето као и, посебно, чињеницу да резидентно правно лице из Републике Србије (прималац лиценце) у тренутку исплате ауторске накнаде (по основу лиценце за жиг) поседује валидну потврду о резидентности за лице А (даваоца лиценце) молите за изјашњење да ли се у конкретном случају (приликом плаћања ауторске накнаде коју по основу лиценце за жиг резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу А) може применити решење из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком, тј. бенефицирана стопа пореза по одбитку од 10 одсто из члана 13. (Ауторске накнаде) став 2. Уговора (наведено зато што нерезидентно правно лице А има статус стварног власника прихода – ауторске накнаде).

Имајући у виду наведено, дајемо следећи одговор:

I Према одредби члана 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у

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

II Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту, Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Савезне Републике Немачке.

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

Уговор, у члану 13. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. (између осталог) прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају у Републици Србији – зато јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) и исплаћене су резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Савезне Републике Немачке) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Савезној Републици Немачкој – у свему по одредбама домаћег пореског законодавства).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је прималац стварни корисник (по данашњој терминологији: стварни власник) ауторских накнада, тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Израз „ауторске накнаде“, како је употребљен у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка, или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме, или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници“ (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

III Под стварним власником прихода се (у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања), уопштено говорећи, сматра оно правно или физичко лице за које се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретногог случаја) недвосмислено или са великим степеном вероватноће може закључити да се приход приписује том лицу односно да, у конкретном случају, нерезидент примљеним приходом самостално и без икаквих ограничења може да располаже (односно да нема обавезу да приход даље проследи неком другом лицу).

Посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија и друга лица која се појављују у својству администратора (формалних примаоца прихода) нису стварни власници прихода зато јер је њихово право на коришћење или уживање прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде) ограничено уговорном или законском обавезом да односно плаћање даље проследи другом лицу. Наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног документа, али се њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја који јасно показују да, у суштини, прималац прихода нема право коришћења или уживања прихода. Подразумева се да је, на основу валидних чињеница и околности сваког конкретног случаја, дозвољено и доказивање супротног, односно да прималац прихода, нема обавезу његовог даљег прослеђивања другом лицу, у ком случају се, онда, прималац прихода сматра његовим стварним власником.

У складу са наведеним, у конкретном случају, према нашем мишљењу, лице А (давалац лиценце) јесте стварни власник прихода (ауторске накнаде по основу лиценце за жиг) из члана 40а став 1. Закона и члана 13. (Ауторске накнаде) став 2. Уговора, који му исплаћује резидентно правно лице (корисник лиценце).

Ово из разлога јер лице А, са наведеним приходом, у потпуности, самостално може да располаже и нема обавезу да тај приход даље проследи било ком другом или трећем лицу.

С тим у вези, као и у складу са истом логиком тумачења, и само резидентно правно лице из Републике Србије би се сматрало стварним власником ауторске накнаде по основу лиценце за жиг ако би, у хипотетичкој ситуацији, од лица А добило право уступања подлиценце резиденту било које друге или треће државе.

Додатно, лице А је право коришћења предметне лиценце (које право укључује и њено давање у подлиценцу – у конкретном случају, резидентном правном лицу из Републике Србије) добило од нерезидентног правног лица Ц.

Коначно, у свим случајевима утврђивања статуса стварног власника прихода (у конкретном случају, ауторске накнаде по основу лиценце за жиг) статус стварног власника (лица А) прихода (ауторске накнаде по основу лиценце за жиг) не треба мешати са статусом стварног власника ауторског права над (у конкретном случају) предметним жигом (а то је лице Б).

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Да ли обвезник који је остварио право на директна давања из Уредбе, а изврши (до краја 2020. године) повраћај додатних уплата свом матичном правном лицу, губи право на коришћење директних давања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-545/2020-04 од 06.7.2021. год.)

У смислу члана 1. и члана 2. тачка 2) Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), овом уредбом се, између осталог, уређују фискалне погодности и директна давања из буџета Републике Србије (у даљем тексту: буџет) привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19, при чему фискалне погодности подразумевају одлагање доспелости за плаћање одређених јавних прихода који у складу са одговарајућим пореским законима доспевају за плаћање у периоду од 1. априла до 30. јуна 2020. године, а изузетно до 31. јула 2020. године за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају на зараду за месец јун 2020. године исплаћену у складу са прописима којима се уређује рад, и одлагање њиховог плаћања.

Одредбом члана 2. тачка 3) Уредбе прописано је да директна давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору – уплата бесповратних новчаних средстава привредним субјектима у складу са овом уредбом, могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима.

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник,

предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Сагласно члану 16. став 1. Уредбе, привредни субјекти у приватном сектору који се одреде за коришћење фискалних погодности и директних давања из буџета не могу исплаћивати дивиденде до краја 2020. године.

Према члану 16. ст. 2. и 3. Уредбе, у случају да поступе супротно ставу 1. овог члана привредни субјекти у приватном сектору губе право коришћења фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом и на њих се сходно примењују одредбе члана 12. ове уредбе, а забрана из овог члана се не односи на исплату дивиденде у акцијама, односно уделима исплатиоца дивиденде.

Под дивидендама, у смислу овог члана, се подразумевају све исплате које својим власницима изврши привредно друштво по основу њиховог власништва над акцијама, односно уделима тог привредног друштва (члан 16. став 4. Уредбе).

Сходно члану 178. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11 ... 91/19), оснивачким актом или одлуком скупштине може се утврдити обавеза чланова друштва да, поред уплате уписаног основног капитала, изврше додатне уплате друштву сразмерно висини свог удела у друштву, а оснивачким актом или одлуком скупштине из става 1. овог члана могу се одредити и рокови за враћање додатних уплата.

Додатним уплатама не повећава се основни капитал друштва (члан 178. став 3. Закона о привредним друштвима).

Друштво је у обавези да врати додатне уплате члановима друштва у року из члана 178. став 2. овог закона или ако рок није одређен, на њихов захтев, само ако то није неопходно за покриће губитака друштва или за намирење поверилаца друштва (члан 180. став 1. Закона о привредним друштвима).

Сагласно члану 182. Закона о привредним друштвима, друштво може вршити исплату добити својим члановима, повраћај додатних уплата, зајма и слично, као и друга плаћања по било ком основу, искључиво у складу са оснивачким актом и одредбама овог закона о ограничењима плаћања.

Имајући у виду наведено, сматрамо да се враћање додатних уплата члановима друштва, у складу са законом који уређује привредна друштва, не сматра исплатом дивиденди у смислу одредаба члана 16. Уредбе. С тим у вези, уколико обвезник, који је остварио право на директна давања из Уредбе, изврши (до краја 2020. године) повраћај додатних уплата свом матичном правном лицу, не губи право на коришћење директних давања прописаних овом уредбом.

2. Да ли привредни субјект у приватном сектору испуњава услове за остваривање права на коришћење директних давања чија исплата се вршила у јуну 2020. године у случају

када је пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец април 2020. године поднео почетком месеца јуна 2020. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-424/2020-04 од 22.6.2021. год.)

Према одредби члана 2. тачка 2) алинеја прва Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), фискалне погодности – одлагање доспелости за плаћање одређених јавних прихода који у складу са одговарајућим пореским законима доспевају за плаћање у периоду од 1. априла до 30. јуна 2020. године, а изузетно до 31. јула 2020. године за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају на зараду за месец јун 2020. године исплаћену у складу са прописима којима се уређује рад, и одлагање њиховог плаћања, између осталог, и то:

– пореза на доходак грађана на зараде и накнаде зарада и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараде и накнаде зарада, као и пореза и доприноса на личну зараду предузетника и предузетника пољопривредника, за месец март, април и мај 2020. године односно по избору пореског обвезника за месец април, мај и јун 2020. године за оне пореске обвезнике који су исплате зарада и накнада зараде, као и личне зараде предузетника и предузетника пољопривредника за месец март 2020. године делимично или у целости извршили до дана ступања на снагу ове уредбе.

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Одредбом члана 11. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом подношењем Обрасца ППП-ПД са означеним датумом плаћања 04. јануар 2021. године.

Одредбама члана 11. став 2. Уредбе прописано је да привредни субјекти из става 1. овог члана могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом:

– за сва три месеца уколико Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја априла 2020. године;

– за два месеца уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја маја 2020. године и

– за један месец уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја јуна 2020. године.

Имајући у виду наведено, привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на директна давања која се исплаћују у јуну 2020. године подношењем пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД за обрачунски период, у конкретном случају, април 2020. године, уколико такав Образац ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године достави до краја маја 2020. године.

Дакле, привредни субјект у приватном сектору који предметну пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец април 2020. године не поднесе до краја месеца маја 2020. године, у конкретном случају поднесе по истеку тог рока – почетком месеца јуна 2020. године, не испуњава услове за остваривање права на коришћење директних давања чија исплата се врши у јуну 2020. године, сагласно чл. 9. и 11. Уредбе.

Напомињемо да привредни субјект у приватном сектору који се определи за коришћење фискалних погодности и директних давања за сва три месеца дужан је да поднесе Образац ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године, и то:

- за обрачунски период март, односно април 2020. године до краја априла 2020. године,
- за обрачунски период април, односно мај 2020. године до краја маја 2020.године,
- за обрачунски период мај, односно јун 2020. године до краја јуна 2020. године.

3. Ненаменско трошење директних давања која су уплаћена на наменски рачун

(*Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-433/2020-04 од 05.5.2021. год.*)

Одредбом члана 2. тачка 3) Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да директна давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору – уплата бесповратних новчаних средстава привредним субјектима у складу са овом уредбом, могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима.

Одредбама члана 9. Уредбе уређују се елементи на основу којих се утврђује висина бесповратних новчаних средстава из

буџета која могу да остваре предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, као и рокови у којима се врши уплата опредељених новчаних средстава у висини три нето минималне зараде за март 2020. године.

Према одредби члана 13. став 1. Уредбе, исплата директних давања привредним субјектима у приватном сектору који у складу са чланом 11. ове уредбе прихвате директна давања утврђена овом уредбом, врши се са посебног наменског рачуна отвореног за ту намену код Министарства финансија – Управе за трезор, на основу достављених података у електронском облику од Министарства финансија – Пореске управе, за исплату по привредним субјектима из чл. 9. и 10. ове уредбе.

Одредбом члана 13. став 15. Уредбе прописано је да у случају да привредни субјект не пренесе новчана средства са посебног рачуна из става 2. овог члана на текуће рачуне лица за која су добијена директна давања у складу са овом уредбом до дана гашења тог посебног рачуна, банка преноси средства с тог рачуна на посебан рачун из става 1. овог члана.

Одредбом члана 17. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјект у приватном сектору који оствари право на директна давања иако на то нема право у складу са овом уредбом, ненаменски користи ова средства или изгуби право на директна давања и не врати износ примљених директних давања у целости заједно са припадајућом каматом до покретања поступка контроле, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30-70% примљених директних давања, а не мање од 500.000 динара за правно лице, односно 100.000 динара за предузетника.

Сагласно тачки 1. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20, у даљем тексту: Закључак), привредним субјектима у приватном сектору, изузев правних лица која су разврстана као велика правна лица у складу са финансијским извештајима за 2018. годину, који су остварили право на директна давања из буџета Републике Србије

чија исплата доспева у јулу 2020. године у складу са Уредбом, у августу и септембру 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, у сваком од та два месеца у висини од 60% директних давања из буџета Републике Србије која су им исплаћена у јулу 2020. године, а чија исплата је доспела у јулу 2020. године.

У реализацији овог закључка сходно ће се примењивати одредбе Уредбе које се односе на значење појмова, права на директна давања из буџета Републике Србије и на одлагање плаћања пореза и доприноса, губитак права и начин коришћења и исплате запосленима средстава добијених по основу директних давања из буџета Републике Србије (тачка 11. Закључка).

Дакле, према наведеним одредбама, уплата директних давања из буџета врши се привредним субјектима са посебног наменског рачуна отвореног за ту намену код Министарства финансија – Управе за трезор. Према Уредби и Закључку, директна давања користе се искључиво за исплату зарада и накнада зарада запосленима. Такође послодавац који не исплати добијена новчана средства запосленима, биће у обавези да их врати у буџет Републике Србије.

Директна давања из буџета (уплата бесповратних новчаних средстава) привредним субјектима у приватном сектору могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнаде зарада запосленима, у смислу да се послодавцу обезбеде средства како би могао да изврши исплату зарада, односно накнада зарада запосленима. Уредбом и Закључком се не уређује право запослених на зараду и накнаду зараде, као ни висина зараде и накнаде зараде, већ се то уређује прописима из области радноправних односа (законом којим се уређује рад, општим актом код послодавца, уговором о раду).

Напомињемо, ненаменско трошење средстава која су уплаћена на наменски рачун представља прекршај за који послодавац може бити кажњен казном у висини од 30% до 70% примљених директних давања, а не мање од 500.000 динара за правно лице односно 100.000 динара за предузетнике.

ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Коришћење директних давања у случају када је привредни субјект, који зараду за дати обрачунски период исплаћује у два дела, поднео пореску пријаву – Образац ППП-ПД, с тим да је код исплате првог дела зараде за све запослене попунио МФП 3 са 50% радног времена, а код исплате другог дела зараде за исте запослене није попунио МФП (када запослени ради са пуним радним временом не уноси се податак у МФП) (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-519/2021-04 од 02.8.2021. год.)

Уредбом о утврђивању Програма директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 („Службени гласник РС“, број 11/21, у даљем тексту: Уредба), која је ступила на снагу 13. фебруара 2021. године, утврђује се Програм директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 (у даљем тексту: Програм), који је одштампан уз Уредбу и чини њен саставни део.

У делу III Програма, у ставу 1. наводи се да привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на уплату директних давања из буџета Републике Србије, и то:

– у априлу 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Појединачну пореску пријаву о обрачунатим порезима и доприносима (у даљем тексту: Образац ППП-ПД) за обрачунски период фебруар 2021. године, до 31. марта 2021. године,

умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос почев од дана ступања на снагу Програма до 31. марта 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године;

– у мају 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2021. године, до 30. априла 2021. године, умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос у периоду од 1. до 30. априла 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године;

– у јуну 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2021. године, до 31. маја 2021. године, умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос у периоду од 1. до 31. маја 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године.

Број запослених увећава се и за број запослених са непуним радним временом, и то тако што се за сваког запосленог са непуним радним временом укупан број запослених увећава сразмерно уговореном проценту ангажовања запосленог са непуним радним временом у односу на пуно радно време, а што се утврђује на основу података из Обрасца ППП-ПД за одговарајући обрачунски период (део III Програма, став 3.).

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18 и 96/19, у даљем тексту: Правилник) прописује се начин и поступак подношења и евидентирања, садржина пореске пријаве за порез и доприносе који се плаћају по одбитку за исплате прихода физичким лицима у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана, односно законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем

тексту: порез по одбитку), као и начин плаћања пореза по одбитку на јединствени уплатни рачун, која се подноси на Обрасцу ППП-ПД – Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 1. тачка 1) Правилника).

Према одредби члана 11. став 3. тачка 19) Правилника, под редним бројем 3.17 МФП (мултифункционално поље) за обрачун – уносе се подаци који за одређене врсте прихода омогућавају проверу обрачуна обавезе, без којих се због врсте прихода или врсте примаоца обрачун не може једнозначно одредити општим правилима, тако што се код зараде, односно накнаде зараде када је попуњен МФП са ознаком 3, у мултифункционално поље уноси проценат ангажовања примаоца прихода код исплатиоца прихода у односу на пуно радно време.

Имајући у виду наведене одредбе Програма, висина директног давања утврђује се као производ броја запослених и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године. Број запослених представља број запослених са пуним радним временом (за чије је зараде и накнаде зарада поднет Образац ППП-ПД за одређени обрачунски период), умањен за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос (почев од дана ступања на снагу Програма до 31. марта 2021. године), а увећан за број запослених са непуним радним временом (за сваког запосленог са непуним радним временом укупан број запослених увећава се сразмерно утовореном проценту ангажовања запосленог са непуним радним временом у односу на пуно радно време).

Сходно томе, у вези са утврђивањем висине директних давања, у погледу броја запослених (као елемента од значаја за утврђивање висине директног давања сагласно Програму) у обзир се узимају само подаци који су исказани у Обрасцима ППП-ПД за

одговарајући обрачунски период, који су поднети у року наведеном у Програму.

2. Коришћење директних давања у случају када је привредни субјект по основу зараде за обрачунски период март 2021. године поднео пореску пријаву 8. априла 2021. године и измењену пореску пријаву 21. априла 2021. године, а по основу накнаде трошкова превоза запосленима је такође 8. априла 2021. године поднео пореску пријаву, као и измењену пореску пријаву дана 22. априла 2021. године, с тим што је у тој измењеној пореској пријави уместо идентификационог броја пријаве коју мења (пријава по основу накнаде трошкова превоза) уписао идентификациони број измењене пореске пријаве по основу зараде (поднете 21. априла 2021. године)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-661/2021-04 од 02.8.2021. год.)

Уредбом о утврђивању Програма директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 („Службени гласник РС“, бр. 11/21, у даљем тексту: Уредба), која је ступила на снагу 13. фебруара 2021. године, утврђује се Програм директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 (у даљем тексту: Програм), који је одштампан уз Уредбу и чини њен саставни део.

Програмом се уређују прихватање, начин и поступак исплате, услови коришћења и губитак права на директна давања, као и правне последице губитка права на директна давања привредним субјектима у приватном сектору.

У делу III Програма, у ставу 1. наводи се да привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на уплату директних давања из буџета Републике Србије, и то:

– у априлу 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Појединачну пореску пријаву о обрачунатим порезима и доприносима (у даљем тексту: Образац ППП-ПД) за обрачунски период фебруар 2021. године, до 31. марта 2021. године, умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос почев од дана ступања на снагу Програма до 31. марта 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године;

– у мају 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2021. године, до 30. априла 2021. године, умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос у периоду од 1. до 30. априла 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године;

– у јуну 2021. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2021. године, до 31. маја 2021. године, умањеног за број запослених којима је код тог привредног субјекта престао радни однос у периоду од 1. до 31. маја 2021. године и износа једне половине основне минималне нето зараде за јануар 2021. године.

Одредбом члана 40. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени 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, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20)

прописано је да ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18 и 96/19, у даљем тексту: Правилник) прописује се начин и поступак подношења и евидентирања, садржина пореске пријаве за порез и доприносе који се плаћају по одбитку за исплате прихода физичким лицима у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана, односно законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: порез по одбитку), као и начин плаћања пореза по одбитку на јединствени уплатни рачун, која се подноси на Обрасцу ППП-ПД – Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 1. тачка 1) Правилника).

Појединачна пореска пријава сматра се поднетом када Пореска управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у електронском облику о томе достави обавештење подносиоцу пореске пријаве (члан 6. став 1. Правилника).

Према одредбама члана 11. став 1. тачка 5) подтачка (1) Правилника, приликом предаје измењене пореске пријаве порески обвезник у поље под редним бројем 1.1 Врста пријаве уписује врсту пријаве коју овом пријавом мења, и то: општу пријаву, пријаву по службеној дужности, пријаву у складу са чланом 182б ЗППА и пријаву по одлуци суда. У поље под редним бројем 1.5 Измена пријаве уписује ознаку 1, а у поље под редним бројем 1.5а Идентификациони број пријаве уписује идентификациони број

пријаве коју мења. Обавезе настале по основу измењене пореске пријаве се плаћају по истом броју одобрења за плаћање који је додељен првобитно поднетој пријави.

У предметном случају, привредни субјект је по основу зараде за обрачунски период март 2021. године, пореску пријаву – Образац ППП-ПД поднео 8. априла 2021. године у вези са којом (општом пореском пријавом) је поднета прва измењена пореска пријава 21. априла 2021. године. Такође, 8. априла 2021. године привредни субјект је поднео и пореску пријаву за накнаду трошкова превоза запосленима (за обрачунски период март 2021. године) у вези са којом (општом пореском пријавом) је такође поднео измењену пореску пријаву 22. априла 2021. године с тим што је у тој измењеној пореској пријави уместо идентификационог броја пријаве коју мења (пријава по основу накнаде трошкова превоза) уписао идентификациони број измењене пореске пријаве по основу зараде (поднете 21. априла 2021. године). Сходно наведено, привредни субјект је на овај начин извршио измену пореске пријаве за зараде запослених за март 2021. године тако да је до 30. априла 2021. године фактички поднео само пореску пријаву за трошкове превоза запосленима. На овај начин привредни субјект није у складу са Програмом поднео пореску пријаву по основу зараде запослених за обрачунски период март 2021. године.

3. Губитак права на коришћење директних давања према Уредби о утврђивању Програма директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-Co V-2 у случају када предузетник који је користио директна давања прописана наведеном уредбом

донесе одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-342/2021-04 од 16.4.2021. год.)

Уредбом о утврђивању Програма директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 („Службени гласник РС“, бр. 11/21, у даљем тексту: Уредба), која је ступила на снагу 13. фебруара 2021. године, утврђује се Програм директних давања из буџета Републике Србије привредним субјектима у приватном сектору у циљу ублажавања економских последица проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 (у даљем тексту: Програм), који је одштампан уз Уредбу и чини њен саставни део.

У делу II Значење појединих појмова, тачка 1) Програма, наводи се да привредне субјекте у приватном сектору чине сви привредни субјекти који нису обухваћени Списком корисника јавних средстава утврђеним у складу са Правилником о списку корисника јавних средстава („Службени гласник РС“, бр. 160/20), на последњи дан месеца који претходи месецу коме се исплаћује конкретно директно давање, и то:

- резидентна правна лица у смислу закона којим се уређује опорезивање добити правних лица;
- резидентни предузетници (предузетници, предузетници паушалци, предузетници пољопривредници и предузетници друга лица, у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана); и
- огранци и представништва страних правних лица.

У делу III Право на коришћење директних давања, став 6. Програма, право на директна давања могу остварити привредни субјекти у приватном сектору:

- који су закључно са даном ступања на снагу Програма основани и регистровани код надлежног органа или организације,

односно ако су закључно са даном ступања на снагу Програма постали обвезници ПДВ;

– којима на последњи дан месеца који претходи месецу у коме се исплаћују директна давања није привремено одузет ПИБ.

У делу VI Губитак права на директна давања, став 1. Програма, привредни субјект у приватном сектору губи право на коришћење директних давања прописаних Програмом уколико у периоду од дана ступања на снагу Програма па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре ступања на снагу Програма за период који се завршава у периоду од дана ступања на снагу Програма до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања.

Испуњеност услова за губитак права на коришћење директних давања прописаних Програмом проверава Пореска управа сваког последњег дана у месецу почев од месеца марта 2021. године закључно са 30. септембром 2021. године, с тим да се испуњеност услова за губитак права на коришћење директних давања прописаних Програмом може контролисати и након 30. септембра 2021. године у роковима за застарелост права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања прописним законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација (део VI став 3. Програма).

Привредни субјекти који изгубе право на директна давања прописана Програмом дужни су да изврше повраћај директних давања са каматом обрачунатом по стопи по којој се врши обрачун камате за кашњење у исплати пореских обавеза почев од дана када су им исплаћена појединачна директна давања, најкасније у року од пет дана од дана престанка права на коришћење директних давања (део VI став 4. Програма).

Према одредби члана 92. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др.закон, 5/15, 44/18, 95/18 и 91/19), 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 2. Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведено, предузетник који је користио директа давања прописана Уредбом, у случају да донесе одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва, на основу које се истовремено изврши брисање предузетника из регистра привредних субјеката и регистрација оснивања новог привредног друштва (друштво са ограниченом одговорношћу), губи право на добијена директна давања.

Предузетник који је донео одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва, услед чега је брисан из регистра привредних субјеката, престаје да постоји као привредни субјект и свим запосленима код њега престаје радни однос. Уколико је у периоду од дана ступања на снагу Програма па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања (септембар 2021. године) на описани начин запосленима код предузетника престао радни однос, сматрамо да је предузетник извршио смањење броја запослених због чега губи право на коришћење директних давања.

Привредни субјект у приватном сектору који изгуби право на коришћење директних давања сагласно Програму, дужан је да изврши повраћај директних давања са каматом.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Начин евидентирања промета и издавање фискалног рачуна преко електронског фискалног уређаја у случају када потрошач процес плаћања на бензинској станици врши електронским путем коришћењем мобилне апликације Drive.Go која омогућава електронско плаћање без уласка у објекат и одласка на касу по штампани фискални рачун, а да се исти након куповине добије e-mailom

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-0443/2021-04 од 01.7.2021. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мало) и примљени аванс за промет на мало. Прометом на мало сматра се сваки извршен промет добара и пружање услуга физичким лицима, као и сваки промет добара и услуга у малопродајним објектима, независно од тога да ли је корисник физичко лице, правно лице или предузетник, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја – аутомата.

Сагласно члану 4. ст. 1. и 2. Закона, обвезник фискализације је сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на

мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 5. ст. 1. и 2. Уредбе о облику и садржају регистра елемената електронских фискалних уређаја, врстама електронских фискалних уређаја, начину њиховог коришћења и одобравања, аутоматској обустави рада електронског фискалног уређаја, појединостима алтернативног приступа сталној интернет вези и начину увида у податке достављене Пореској управи („Службени гласник РС“, бр. 32/21, у даљем тексту: Уредба) прописано је да ЕСИР, као елемент електронског фискалног уређаја, може бити у облику хардвера или софтвера, а његова основна функција је генерисање и издавање фискалних рачуна у штампаној форми. Изузетно, фискални рачун се може генерисати и издати у електронској форми искључиво приликом промета на мало путем интернета.

Чланом 13. ст. 1. и 2. Правилника о врстама фискалних рачуна, типовима трансакција, начинима плаћања, позивању на број другог документа и појединостима осталих елемената фискалног рачуна („Службени гласник РС“, бр. 31/21, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник фискализације, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у штампаној форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, у складу са чланом 10. став 1. Закона. Изузетно, обвезник фискализације који обавља промет на

мало искључиво путем интернета, преко електронског фискалног уређаја, фискални рачун издаје купцу добара, односно кориснику услуга у електронској форми, а која омогућава проверу фискалног рачуна, ускладу са чланом 10. став 1. Закона.

Према томе, сагласно претходно наведеним одредбама Закона, Уредбе и Правилника, предметни обвезник је дужан да на својим пумпама врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја, укључујући и промет извршен путем самонаплатних уређаја – аутомата.

Када је у питању начин евидентирања промета, односно издавања фискалног рачуна, у случају када потрошач процес плаћања на бензинској станици предметног обвезника врши електронски, путем мобилног телефона, коришћењем мобилне апликације Drive. Go, без одласка на наплатно место, како наводите у допису, корисник ове апликације је дужан да преузме фискални рачун у штампаном облику на наплатном месту, имајући у виду одредбе члана 5. став 1. Уредбе и члана 13. став 1. Правилника.

Посебно напомињемо да и у случају када се гориво точи путем самонаплатних уређаја – аутомата за точење горива, при чему се наплата врши коришћењем мобилне апликације Drive.Go, самонаплатни уређај – аутомат за точење горива треба да обезбеди штампани фискални рачун.

Такође, напомињемо да само у случају када обвезник фискализације који обавља промет на мало искључиво путем

интернета, преко електронског фискалног уређаја, може фискални рачун генерисати и издати у електронској форми, односно електронски фискални рачун може генерисати само у случају интернет продаје.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли је привредно друштво за сврху добијања лиценце за обављање енергетске делатности могло да поднесе финансијске извештаје за претходне две године (2018. и 2019. годину, које су претходиле подношењу захтева за издавање лиценце 2020. године) односно да ли се поднете изјаве о неактивности за 2017. и 2018. годину могу прихватити као доказ уместо Биланса стања и Биланса успеха?

б) Да ли овај привредни субјект може прибавити извештаје о бонитету БОН-1 и БОН-2 само за годину у којој је имао пословних активности, а с обзиром на наведене околности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00666/2021-16 од 09.7.2021. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно

објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- одредбама члана 22. став 1 . тачка 5) Закона о енергетици („Службени гласник РС“, бр. 145/14, 95/18 – др. закон и 40/21) прописано је да се лиценца за обављање енергетске делатности издаје под условом да подносилац захтева испуњава финансијске услове за обављање енергетске делатности;

- чланом 12. тачка 4) Правилника о лиценци за обављање енергетске делатности и сертификацији („Службени гласник РС“, бр. 87/15 и 44/18 – др. закон) је прописано да подноси доказе о испуњености финансијских услова за обављање енергетске делатности, а чланом 14. став 1. је прописано да подноси акт надлежног органа о измирењу пореских обавеза и програма пословања или пословни план за годину у којој се подноси захтев за издавање лиценце;

- чланом 14. став 2. тачка 2) наведеног правилника је прописано да привредно друштво односно предузетник подноси:

1. ако послује две или више година:

- (1) потврду пословних банака о оствареном промету и дневном просечном стању средстава на свим текућим рачунима подносиоца захтева за претходне две године;

- (2) Биланс стања и Биланс успеха за претходне две године;
- (3) стандардизоване извештаје о бонитету: БОН 1 – Потпуни извештај о показатељима за оцену бонитета, БОН 2 – Извештај о финансијском положају и успешности пословања.

Имајући у виду наведено, пре свега, желели бисмо да укажемо на следеће:

Одредбама члана 44. став 1. Закона прописано је да су правна лица, односно предузетници дужни да за статистичке потребе и ради јавног објављивања доставе Агенцији за привредне регистре (у даљем тексту: Агенција) редовне годишње финансијске извештаје за извештајну годину, најкасније до 31. марта наредне године, осим ако посебним законом није друкчије уређено.

Чланом 44. став 6. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници који нису имали пословних догађаја, нити у пословним књигама имају податке о имовини и обавезама, уместо редовног годишњег финансијског извештаја достављају Агенцији изјаву о неактивности која се односи на извештајну годину, најкасније до 31. марта наредне године. Обвезник који је доставио изјаву о неактивности за извештајну годину сматра се микро правним лицем у наредној години сходно члану 6. овог закона.

Извештаји из ст. 1–5. члана 44. и изјава из става 6. овог члана, потписани квалификованим електронским потписом законског заступника, уносе се у посебан информациони систем Агенције и достављају Агенцији у електронском облику.

Одредбама члана 50. став 1. Правилника о условима и начину јавног објављивања финансијских извештај и вођењу

Регистра финансијских извештаја („Службени гласник РС“, бр. 142/20) прописано је да се база података о бонитету води у Агенцији на основу података из потпуних и рачунски тачних финансијских извештаја, исправне документације из члана 12. овог правилника и других података који се воде у бази изворних финансијских извештаја, као и збирних података и показатеља израчунатих на основу прелиминарне збирне обраде података из члана 30. овог правилника.

Чланом 51. ст. 2. и 3. овог правилника прописано је да базу изворних података, у смислу става 1. овог члана, чине објективизовани подаци из потпуних и рачунски тачних финансијских извештаја привредних друштава, задруга, установа и предузетника, који се чувају у изворном облику у складу с прописима.

Поред података из финансијских извештаја, базу изворних података чине и:

- 1) основни (статусни) подаци;
- 2) ревизорски извештај;
- 3) подаци о данима неликвидности;
- 4) подаци о забрани располагања средствима на рачунима код банака;
- 5) подаци о хартијама од вредности;
- 6) остали подаци утврђени Методологијом.

У вези са постављеним питањима, у наставку су дати одговори по хронолошком редоследу:

а) Пре свега, указујемо да се изјава о неактивности сматра одговарајућим документом, у смислу Закона о рачуноводству, који

се предаје Агенцији уместо редовног годишњег финансијског извештаја искључиво у ситуацији када правно лице, односно предузетник није имало пословних догађаја, нити у пословним књигама има податке о имовини и обавезама за одређену извештајну годину. Дакле, с обзиром да је предметно привредно друштво за 2018. годину доставило Агенцији изјаву о неактивности, то практично значи да ово друштво није имало било каквих пословних активности у поменутој години, нити је обављало делатност у поменутој години, па самим тим нема податке у пословним књигама о имовини и обавезама за ту годину.

С обзиром да је поменути Правилником о лиценци за обављање енергетске делатности и сертификацији („Службени гласник РС“, бр. 87/15 и 44/18 – др. закон) прописано да се приликом подношења захтева за издавање лиценце за обављање енергетске делатности достављају Биланс стања и Биланс успеха за претходне две године, а да у конкретном случају поменуто привредно друштво није саставило редовне годишње финансијске извештаје за 2018. годину (већ је Агенцији доставило изјаву о неактивности за ту годину), мишљења смо да ово привредно друштво није могло да Агенцији за енергетику достави Биланс стања и Биланс успеха за поменуто годину.

б) Имајући у виду да у конкретном случају предметно привредно друштво није саставило редовне годишње финансијске извештаје за 2018. годину, није могуће да ово друштво прибави извештаје о бонитету БОН-1: *Потпуни извештај о показатељима за оцену бонитета* и БОН-2: *Извештај о финансијском положају*

и успешности пословања за поменути годину (у којој није имало пословних активности).

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУЛУ И АВГУСТУ 2021. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Уговора између Владе Републике Србије и Владе Републике Сингапур о отклањању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и спречавању пореске евазије и избегавања	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 12/2021</i>
Закон о потврђивању Уговора о кредиту бр. CRS 1020 01 Y између Француске агенције за развој и Републике Србије за реализацију Програма урбане средине отпорне на климатске промене	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Уговора о кредиту бр. ЦРС 1015 02 Д између Француске агенције за развој и Републике Србије за Пројекат модернизације железничког сектора у Србији Фаза 1	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>

Закон о потврђивању Споразума о зајму (Програмски зајам за развојне политике за ефикасност јавног сектора и зелени опоравак) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат интегрисаног развоја коридора реке Саве и Дрине применом вишефазног програмског приступа) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат модернизације железничког сектора у Србији применом вишефазног програмског приступа) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Финансијског уговора Гасни интерконектор Ниш – Димитровград – Бугарска (граница) између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i>

<p>Закон о потврђивању Уговора о кредитном аранжману бр. 0020008959 који се односи на необезбеђени зајам до износа од 431.685.732,79 евра уз гаранцију UKEF у циљу финансирања одређених грађевинских услуга од стране Bechtel Enka UK Limited, који послује у Србији преко Bechtel Enka UK Limited Огранак Београд за потребе привредног друштва „Коридори Србије” д.о.о. Београд у вези са изградњом инфраструктурног коридора ауто-пута Е-761 деонице Појате–Прељина (Моравски коридор) између Републике Србије коју заступа Влада Републике Србије, поступајући преко Министарства финансија као Зајмопримца и J.P. MORGAN AG као Агента и JPMORGAN CHASE BANK, N.A., LONDON BRANCH као Аранжера и JPMORGAN CHASE BANK, N.A., LONDON BRANCH као Првобитног зајмодавца</p>	<p><i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 13 од 12. јула 2021.</i></p>
---	--

Закон о потврђивању Уговора о зајму Пројекат даљинског грејања у Крагујевцу, између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 14 од 19. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању измена и допуна 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 и 35 Царинске конвенције о међународном превозу робе на основу исправе за МДП (Карнета TIR) (Конвенција TIR, 1975)	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 14 од 19. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Одлуке Мешовитог комитета између држава ЕФТА и Републике Србије број 1 из 2021. године о измени и допуни Протокола Б уз Споразум о слободној трговини између држава ЕФТА и Републике Србије у вези са дефиницијом појма „производи са пореклом” и методама административне сарадње	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 14 од 19. јула 2021.</i>
Закон о потврђивању Финансијског уговора COVID-19 подршка Влади Србије за мала и средња предузећа и предузећа средње тржишне капитализације између Европске инвестиционе банке и Републике Србије	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 15 од 29. јула 2021.</i>

<p>Закон о потврђивању Одлуке Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи број 1/2021 о измени Анекса 4 Споразума о слободној трговини у Централној Европи (СЕФТА 2006), којим се утврђује Протокол о дефиницији појма „производи са пореклом” и методе административне сарадње из члана 14. ст. 1. и 3. и укидању и замени Одлука Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи бр. 3/2013 и 3/2015</p>	<p><i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i>, бр. 16 од 04. августа 2021.</p>
<p>Закон о утврђивању финансијске подршке привредним субјектима за одржавање ликвидности и обртна средства у отежаним економским условима услед пандемије COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 76 од 28. јула 2021.</p>
<p>УРЕДБЕ</p>	
<p>Уредба о условима и начину чувања и стављања на увид електронских фактура и начину обезбеђивања веродостојности и интегритета садржине фактура у папирном облику</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 69 од 09. јула 2021.</p>

Уредба о условима и начину коришћења система за управљање фактурама	<i>Сл. гласник РС, бр. 69 од 09. јула 2021.</i>
Уредба о поступку и условима за давање и одузимање сагласности за обављање послова информационог посредника	<i>Сл. гласник РС, бр. 69 од 09. јула 2021.</i>
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „НЕДЕЉА ЦРВЕНОГ КРСТА”	<i>Сл. гласник РС, бр. 74 од 23. јула 2021.</i>

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о изменама и допунама Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу	<i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 02. јула 2021.</i>
Правилник о елементима електронске фактуре, форми и начину доставе пратеће и друге документације кроз систем електронских фактура, начину и поступку електронског евидентирања обрачуна пореза на додату вредност у систему електронских фактура и начину примене стандарда електронског фактурисања	<i>Сл. гласник РС, бр. 69 од 09. јула 2021.</i>

Правилник о начину и поступку регистравања за приступ систему електронских фактура, начину приступања и коришћења система електронских фактура и начину коришћења података који су доступни у систему електронских фактура	Сл. гласник РС, бр. 69 од 09. јула 2021.
Правилник о начину поступања Централног информационог посредника	Сл. гласник РС, бр. 69 од 09. јула 2021.
Правилник о изменама Правилника о царинским обележјима	Сл. гласник РС, бр. 74 од 23. јула 2021.
Правилник о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	Сл. гласник РС, бр. 79 од 06. августа 2021.
Правилник о измени и допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 80 од 13. августа 2021.
Правилник о допунама Правилника о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	Сл. гласник РС, бр. 83 од 27. августа 2021.

ОДЛУКЕ	
Одлука о износима минималних акциза за дуванске прерађевине	<i>Сл. гласник РС, бр. 74 од 23. јула 2021.</i>

ОСТАЛО	
Програм реформе управљања јавним финансијама за период 2021–2025. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 70 од 13. јула 2021.</i>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – 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