



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 6
јун 2022.
година LXII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 2022.
година LXII
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

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

Tel. 011/765 2374 bilten@mfin.gov.rs

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2022 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Да ли постоји реципроцитет о изузећу Амбасаде Либанске Републике од плаћања накнада у поступку куповине некретнина у Републици Србији? 11
2. Да ли постоји основ да се Школа за бродарство, бродоградњу и хидроградњу из Београда ослободи плаћања: 13
- пореза на употребу пловила за пловила којима је опремљена: један чамац без погона, један чамац са погоном и једна једрилица, као и
- „административне таксе буџету РС“ коју је школа у обавези да плати приликом регистрације својих пловних објеката?
3. а) Порески третман прихода које физичко лице (закупавац) оствари од издавања непокретности - стана дипломатско-конзуларном представништву стране државе 17
- б) Да ли физичко лице - закуподавац стана (као власник тог стана и обвезник пореза на имовину) може да оствари ослобођење од пореза на имовину за стан који је издао амбасади стране државе за потребе војног аташеа? 17
4. Да ли је Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије у обавези да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон по основу донације примљене од Ватерполо савеза Србије, чији је предмет пресостатички покривач (балон) за покривање олимпијског базена на Отвореном пливалишту Кошутњак, при чему су средства за набавку предмета донације обезбеђена од стране Министарства омладине и спорта? 22
-

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када Општина Трстеник - закуподавац и обвезник ПДВ - купац закључе уговор о закупу пословног простора, уз обавезу закупца да, на основу претходног одобрења закуподавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу његовог привођења намени.....27
2. Порески третман промета добара и услуга који се врши извођачу радова у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд.....31
3. Да ли се ремонт објекта - резервоара за складиштење амонијака који подразумева одмашћивање спољашњих и унутрашњих делова резервоара, пескарење тих делова, отпрашивање комплетних површина млазом компримованог ваздуха и наношење основног и завршног (антикорозивног) премаза на резервоару, сматра прометом из области грађевинарства?.....37
4. Порески третман промета услуга управљања комуналним отпадом.....40
5. Порески третман промета када се на основу уговора названог уговором о заједничкој градњи закљученог између сувласника - лица на које гласи грађевинска дозвола изгради грађевински објекат тако што један од сувласника - обвезник ПДВ гради, односно финансира изградњу предметног објекта43
6. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана односно право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права у случају када је као уговорна страна наведен један супружник као купац стана48

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде за услугу емитовања радио програма у иностранству у случају када је резидентно правно лице (које обавља делатност снимања и издавања звучних записа и музике) ангажовало нерезидентно правно лице (резидентна Шкотске) за обављање услуга
-

емитовања радио програма у иностранству, при чему резидентно правно лице за предметну услугу (извршену од стране нерезидента) плаћање врши на рачун (другог) нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.....53

2. Порески третман прихода факултета остварених по основу учешћа на конкурс који је расписао Фонд за науку Републике Србије, а намењених за финансирање научно-истраживачког пројекта55

3. Да ли обвезник има право на коришћење права прописаних одредбама чл. 22г и 25б Закона о порезу на добит правних лица у ситуацији када је ауторско дело настало на основу уговора закљученог са нерезидентним правним лицем?.....58

4. I Да ли се приликом плаћања накнаде за услугу превоза примењују одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања са НР Кином или се примењује одредба члана 40. став 4. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је резидентно правно лице (у својству пошиљаоца) закључило агенцијски уговор за превоз терета са нерезидентним правним лицем - резидентом НР Кине, а фактуре за извршени превоз робе испостављале филијале из Хонг Конга и којима су (на основу испостављених фактура) извршена плаћања?.....62

II Порески третман накнаде за извршену услугу транспорта и осигурања робе у случају када је резидентно правно лице закључило уговор о дистрибуцији клима уређаја са нерезидентним правним лицем из Хонг Конга (као добављачем), а нерезидентно правно лице је, поред фактура за испоручену робу, испоставило резиденту и фактуре за извршену услугу транспорта и осигурања испоручене робе.....62

5. Порески третман накнада од услуга које нерезидентно правно лице из Републике Аустрије пружи резидентном правном лицу у случају пружања консултантских услуга - израде студија и анализа и дела пројектне документације неопходне за обезбеђивање локацијских услова на урбанистичком пројекту за објекат који ће се градити у Београду67

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Шта чини основицу пореза на имовину за 2022. годину за грађевинско земљиште ако вредност тог земљишта порески обвезник у пословним књигама не исказује одвојено од вредности објеката изграђених на том земљишту, а одлуком јединице локалне самоуправе није утврђена просечна цена квадратног метра грађевинског земљишта у зони у којој се то земљиште налази, ни просечна цена квадратног метра грађевинског земљишта на основу које је за 2021. годину утврђена основица пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони? 69
 2. Порески третман споразума којим је раскинут уговор о преносу уз накнаду права својине на непокретностима, који уговор је закључен у јуну 2021. године између два привредна субјекта (правна лица), по основу кога је решењем пореског органа утврђен порез на пренос апсолутних права и порез по том основу плаћен, при чему је продавац пријавио престанак пореске обавезе за продату непокретност по основу пореза на имовину, а купац пријавио настанак пореске обавезе по том основу, при чему је продавац купцу дао *clausula intabulandi* и право својине на предметним непокретностима је уписано на име купца у катастру непокретности иако купац није исплатио купопродајну цену, што је разлог раскида уговора 77
 3. Ко је обвезник пореза на имовину за непокретности које је Спортском центру „Пинки“ Земун д.о.о. дао на управљање оснивач - Град Београд, а на којима тај центар „нема ни право својине, нити располагања, као ни право коришћења на имовину у јавној својини“? 79
 4. Утврђивање пореза на пренос апсолутних права код размене непокретности 84
 5. Да ли је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге и вредност непокретности у њима исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, у обавези да
-

уради „нову” процену фер вредности непокретности из разлога што је након последње извршене процене предметне непокретности реконструисао, вршио њихову доградњу и пренамену и изградио нове непокретности за које нема процењену вредност?87

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника95

2. Како се остварује право на ослобођење од плаћања дела пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица исплаћене закључно са 31. децембром 2022. године?97

3. Да ли лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2021. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, а које је у том периоду, односно у делу тог периода имало статус осигураника самосталних делатности као предузетник, може да стекне статус квалификованог новозапосленог лица? 100

4. Да ли предузетник паушалац, као резидентни исплатилац прихода правном лицу које није порески резидент Републике Србије, обрачунава и наплаћује порез по одбитку на приходе које по основу давања у закуп покретних ствари остварује то нерезидентно правно лице (закуподавац)? 103

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Када застарева право надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза? 105

2. Застарелост пореске обевезе 108

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Да ли постоји обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је као носилац породичног

пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава, води пословне књиге, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит и по основу обављања пољопривредне делатности је обвезник пореза на додату вредност, а истовремено је запослено код послодавца? 115

2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице - страног држављанина који је оснивач привредног друштва у Републици Србији 119

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Престанак наплате републичке административне таксе за мишљења о примени републичких прописа који се тренутно наплаћују у следећим поступцима: 123

- за исправу о хомологацији;

- за издавање потврде ЕУРО 3 за употребљавана возила (за издавање уверења о појединачном одобрењу возила;

- за потврду у вези испуњености услова прописаних нормом „ЕУРО 3”)

- саопштење о хомологацији типа производа (за решење, односно саопштење о хомологацији);

- за додељивање (проширење), повлачење, одбијање, односно престанак серијске производње

2. Ослобођење од плаћања републичке административне таксе Института за низијско шумарство и животну средину, Нови Сад, када поднесе захтев надлежном органу да му се изврши одређени спис и радња прописана тим законом, у складу са одредбом члана 18. тачка 4) Закона о републичким административним таксама..... 126

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Поступак давања јавне површине на коришћење и висина накнаде за коришћење јавне површине 129

2. Обвезник накнаде за одводњавање, као и моменат престанка обвезника накнаде	132
---	-----

ЦАРИНЕ

1. Поступање са робом која се налази у поступцима смештаја чији су власници брисани из АПР или им је одузет ПИБ или је реч о страним фирмама које не показују интересовање за робу	137
2. Обухват ех наименовања за робу из тарифне ознаке 8517 62 00 91 која је предмет Одлуке о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2022. години	141
3. Продужење привременог увоза професионалне опреме за обављање делатности, а у функцији рада дописништва ARD-Дописништво ARD-BAYERISCHER RUNDFUNK	143

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају обављања делатности продаје моторних возила на мало имајући у виду да су приликом регистрације возила, према прописима који регулишу област регистрације моторних и прикључних возила, потребни и подаци који нису садржани у фискалном рачуну	147
2. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја од стране лица која обављају послове који се сматрају старим и уметничким занатима, као и пословима домаће радиности	150
3. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају обављања делатности које се сматрају старим и уметничким занатима, у конкретном случају, сајцијским/часовничарским занатом	152

-
4. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у случају продаје службених возила физичким лицима путем јавног надметања коју привредни субјект - Државна лутрија Србије, обавља у оквиру делатности 92 (Коцкање и клађење у делу који се односи на игре на срећу чији је приређивач Државна лутрија Србије, као и за игре на срећу за које приређивач у електронској форми доставља податке о извршеном промету органу надлежном за игре на срећу, у складу са прописима) 155
5. Моменат евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја од стране лица која пружају угоститељске услуге у случају када се кориснику услуга - госту пружају, осим стандардних услуга, и друге услуге по жељи госта..... 157
6. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје индивидуалних авио карата физичким лицима у оквиру шифре делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) за превоз путника у ваздушном саобраћају 160
7. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у случају када привредно друштво накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.) 162

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Рачуноводствени третман у вези са обезвређењем и искњижавањем земљишта из пословних књига 165

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у јуну 2022. године..... 175
-

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Да ли постоји реципроцитет о изузећу Амбасаде Либанске Републике од плаћања накнада у поступку куповине некретнина у Републици Србији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-4809/2022-04 од 08.6.2022. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16) 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 тексту: ЗПДВ) прописано је пореско ослобођење за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ 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 уговором;

(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.

Сагласно одредби става 11. истог члана ЗПДВ, ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана остварује се

под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

Услов реципроцитета за остваривање пореског ослобођења из члана 24. ЗПДВ односи се искључиво на промет добара и услуга за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица и доказује се потврдом Министарства спољних послова.

Према томе, на промет добара и услуга (укључујући и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката) који обвезник ПДВ врши за службене потребе Амбасаде Либанске Републике, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, уз испуњење услова прописаних ЗПДВ и Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22).

2. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) 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, 99/18 - УС, 86/19, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

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

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

Према томе, кад Амбасада Либанске Републике (даље: Амбасада) по основу правног посла купује непокретност у Републици Србији, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, а не Амбасада као купац. Међутим, ако Амбасада правним послом преузме обавезу да плати порез на пренос апсолутних права иако тај порез применом ЗПИ пада на терет продавца, у том случају је дужна да ту обавезу измири (јер ју је преузела својом вољом иако јој ЗПИ није установљена).

2. Да ли постоји основ да се Школа за бродарство, бродоградњу и хидроградњу из Београда ослободи плаћања:

- пореза на употребу пловила за пловила којима је опремљена: један чамац без погона, један чамац са погоном и једна једрилица, као и

- „административне таксе буџету РС“ коју је школа у обавези да плати приликом регистрације својих пловних објеката?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00299/2022-04 од 13.4.2022. год.)

1. Са становишта Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара

Према одредби члана 13. став 1. Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16, 104/18, 86/19, 90/19, 156/2020, 118/2021 и 132/21, 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. овог 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 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 томе, порез на употребу пловила плаћа се на чамце, бродове и јахте са моторним погоном, као и на плутајуће објекте - угоститељске објекте, осим за бродове и плутајуће објекте - угоститељске објекте у случају кад обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности. Према томе, за чамац са моторним погоном та школа, као обвезник пореза на употребу пловила, нема право на пореско ослобођење.

Порез на употребу пловила не плаћа се на чамце без моторног погона (укључујући и једрилицу као врсту спортског чамца без сопственог погона), па нема основа да та школа оствари ослобођење од пореза на употребу пловила - за пловило за које јој обавеза по основу пореза на употребу пловила Законом није установљена.

2. Са становишта Закона о републичким административним таксама

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 - исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 - др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 - др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 3/18 - исправка, 50/18, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, у даљем тексту: ЗОРАТ) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани

су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа (члан 3. став 1. ЗОРАТ-а).

Одредбама члана 18. ЗОРАТ-а прописано је која лица су ослобођена плаћања републичке административне таксе, а одредбама члана 19. ЗОРАТ-а за које списе и радње се не плаћа такса.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 4) ЗОРАТ-а прописано је да се ослобађају плаћања таксе установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Одредбама ЗОРАТ-а су, у Одељку XVII. Списи и радње у области унутрашње пловидбе, Тар. бр. 149. до 154т Тарифе А, прописане таксе, између осталог, нпр. за решење по захтеву за одобрење уписа пловила, за захтев за поновни упис у уписник пловила, за решење којим се одређује позивни знак чамца, за захтев за издавање књига чамаца, пловећих тела и плутајућих објеката, издавање дупликата, измену података, односно за замену исправа и књига чамаца, пловећих тела и плутајућих објеката, за основни, односно редовни преглед чамца за привредне и јавне сврхе и др. списе и радње.

Према одредбама Правилника о ближим условима у погледу простора, опреме и наставних средстава за остваривање наставних планова и програма образовања и васпитања за стручне предмете за образовне профиле у трогодишњем и четворогодишњем трајању у стручним школама у подручју рада Саобраћај („Службени гласник РС - Просветни гласник”, бр. 16/15, 11/17, 13/18 и 7/19) прописано је, између осталог, да се у погледу наставних средстава за стручне

предмете за образовне профиле у трогодишњем и четворогодишњем трајању у стручним школама у подручју рада Саобраћај (за образовни профил: наутички техничар-поморски смер, наутички техничар-речни смер и бродовођа) нпр. за предмет: Пловидбено право, Поморско право, програм тих предмета реализује заједничким наставним средствима у учионицама опште намене. Предмет: Практична настава као наставно средство користи, између осталог, и пловна средства за обуку (школски чамац без погона, школски моторни чамац и једрилицу).

Према одредби члана 89. став 1. тачка 3) Закона о основама система образовања и васпитања („Службени гласник РС“, бр. 88/17 и 129/21), установе делатност образовања и васпитања обављају у средњем образовању и васпитању - гимназија, стручна школа, средња уметничка школа, мешовита школа и средња школа за ученике са сметњама у развоју.

Одредбама члана 90. ст. 1, 2. и 3. тог закона прописано је да установу може да оснује Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе, национални савет националних мањина или друго правно или физичко лице. Према оснивачу, установа може да буде јавна установа или приватна установа. Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе је оснивач јавне установе.

Имајући у виду претходно наведено, уколико Школа за бродарство, бродоградњу и хидроградњу, Београд има карактер установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе, ослобођена је плаћања републичких административних такси складу са одредбом члана 18. тачка 4) ЗОРАТ-а којом је прописано да се ослобађају плаћања таксе установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе, па и у случају када се обраћа надлежном органу за издавање списа,

односно вршења радњи за које су прописане таксе у Одељку XVII. Списи и радње у области унутрашње пловидбе.

Напомињемо да се у решењу, исправи, документу или писменом, који се издаје без плаћања таксе, мора означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе сходно члану 22. ЗОРПАТ-а.

3. а) Порески третман прихода које физичко лице (закупадавац) оствари од издавања непокретности - стана дипломатско-конзуларном представништву стране државе
б) Да ли физичко лице - закуподавац стана (као власник тог стана и обвезник пореза на имовину) може да оствари ослобођење од пореза на имовину за стан који је издао амбасади стране државе за потребе војног аташеа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-227/2022-04 од 13.4.2022. год.)

а) Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

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, 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети тим законом, плаћају физичка лица која остварују доходак.

Сагласно члану 6. ЗПДГ, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама ЗПДГ дужно да плати порез (у даљем тексту: обвезник).

Обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави (члан 7. став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 65а став 1. ЗПДГ прописано је да се приходима од непокретности сматрају приходи које обвезник оствари издавањем у закуп или подзакуп непокретности.

Обвезник пореза на приходе од непокретности је физичко лице које издавањем у закуп или подзакуп непокретности оствари приходе по том основу (члан 65б став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 65в став 1. ЗПДГ прописано је да опорезиви приход од непокретности, укључујући и приход од изнајмљивања станова и соба за период дужи од 30 дана, чини бруто приход из члана 65а став 2. овог закона, умањен за нормиране трошкове у висини од 25%.

Обвезнику пореза на приходе од непокретности, на његов захтев, уместо нормираних трошкова признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе (члан 65в став 3. ЗПДГ).

Стопа пореза на приходе од непокретности износи 20% (члан 65г ЗПДГ).

Порез на приходе од непокретности, у зависности од врсте исплатиоца, обрачунава се и плаћа по одбитку или самоопорезивањем.

Тако, сагласно одредбама члана 99. став 1. тачка 4) и члана 101. ЗПДГ, порез на приходе од непокретности, када је исплатилац прихода правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник, утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, што значи да исплатилац прихода за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако ЗПДГ није друкчије прописано.

Исплатилац прихода дужан је да поднесе пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу на приходе од непокретности на Обрасцу ППП-ПД - Појединачна пореска пријава о обрачунатим

порезима и доприносима, који је прописан 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, 96/19 и 132/21).

Поред тога, сагласно одредби члана 100а став 1. тачка 3) ЗПДГ, самоопорезивањем утврђује се и плаћа порез на приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари, када исплатилац прихода није правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник.

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода (члан 100а став 2. ЗПДГ).

Порези које обвезник утврђује самоопорезивањем плаћају се најкасније до истека рока за подношење пореске пријаве, која се подноси у року од 30 дана од дана остваривања прихода (члан 95. став 6. и члан 114. став 1. ЗПДГ).

Порески обвезник дужан је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на приходе од непокретности на Обрасцу ПП ОПО - Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, који је прописан Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Службени гласник РС”, бр. 15/16, 20/18 и 27/19).

Имајући у виду наведено, када исплатилац прихода није правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник

пољопривредник (већ је, као у конкретном случају, исплатилац дипломатско-конзуларно представништво стране државе које, сагласно ЗПДГ, нема обавезу обрачунавања и плаћања пореза по одбитку), порез на приходе од непокретности утврђује се и плаћа самоопорезивањем. Сагласно томе, обвезник обрачунавања и плаћања пореза на приходе од непокретности је физичко лице које издавањем у закуп непокретности оствари приходе по том основу.

Порески обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на приходе од непокретности, на Обрасцу ПП ОПО.

Указујемо да ЗПДГ није прописано ослобођење од плаћања пореза на доходак грађана по основу прихода које физичко лице (закуподавац) оствари од издавања непокретности (у конкретном случају, стана) дипломатско-конзуларном представништву стране државе.

б) Са становишта Закона о порезима на имовину

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, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПИ), 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 2. став 2. ЗПИ, 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).

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. ЗПИ).

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 имаоца 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 (члан 4. став 1. ЗПИ).

Према одредби члана 23. Бечке конвенције о дипломатским односима („Службени лист СФРЈ” - додатак бр. 2/64), држава која акредитује и шеф мисије ослобођени су сваког државног, регионалног или комуналног пореза и такса за просторије мисије чији су они власници или закупци, под условом да се не ради о порезима или таксама који се убирају као накнада за посебно учињене услуге. Фискално ослобођење предвиђено у овом члану не примењује се на такве порезе и таксе ако, према законодавству државе код које се акредитује, оне падају на терет лица које је сауговарач државе која акредитује или шефа мисије.

Према томе, пореско ослобођење уређено за државу која акредитује за просторије мисије чији је купац (тј. за зграде или делове зграда и околно земљиште који се, ма ко био њихов власник, користе за потребе мисије), не примењује се на порез на имовину у Републици Србији, с обзиром на то да према законодавству Републике Србије (као државе код које се акредитује) та обавеза пада на терет закуподавца као власника непокретности.

Стога нема законског основа да физичко лице - закуподавац стана (као власник тог стана и обвезник пореза на имовину) оствари ослобођење од пореза на имовину за стан који је издао амбасади стране државе за потребе војног аташеа.

4. Да ли је Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије у обавези да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон по основу донације примљене од Ватерполо савеза Србије, чији је предмет пресостатички покривач (балон) за покривање олимпијског базена на Отвореном пливалишту Кошутњак, при чему су средства

за набавку предмета донације обезбеђена од стране Министарства омладине и спорта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00291/2022-04 од 31.3.2022. год.)

1. Са аспекта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 14. 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, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 4а) дигиталну имовину;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову и другим покретним стварима.

Према одредби члана 14. став 4. тачка 1) Закона, поклоном се, у смислу Закона, не сматра пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону.

Поклоном се, у смислу Закона, не сматра приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица (члан 14. став 4. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 14. став 6. тачка 3) Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. тог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Ако је вредност наслеђених, односно на поклон примљених ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, од истог лица у једној календарској години, по сваком од тих основа већа од 100.000 динара, од опорезивања се изузима 100.000 динара у тој календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 7. Закона).

Сагласно одредби члана 15. став 2. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. Закона је резидент Републике Србије, односно фонд из става 1. тог члана који је уписан у одговарајући регистар у Републици Србији, за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству,

Према одредби члана 21. став 1. тачка 13) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа се на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

Према одредби члана 35. став 1. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон дужан је да поднесе пореску пријаву са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 17. ст. 1. до 4. Закона, осим у случају из члана 34. Закона.

Пријава из члана 35. став 1. Закона подноси се пореском органу јединице локалне самоуправе на којој обвезник - физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно пореском органу јединице локалне самоуправе на којој обвезник - правно лице има седиште, односно пореском органу јединице локалне самоуправе на којој је обвезник - фонд из члана 15. став 1. Закона уписан у регистар (члан 35. став 2. Закона).

Према одредби члана 40. став 1. Закона, порез на наслеђе и поклон се утврђује решењем пореског органа надлежног за пријем пореских пријава у складу са чланом 35. Закона, а плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења.

Према томе, на поклон - донацију коју чини пресостатички покривач (балон) за покривање олимпијског базена на Отвореном пливалишту, а коју је Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије (у даљем тексту: Завод) остварио од Ватерполо савеза Србије, по основу закљученог уговора између тих лица, порез на наслеђе и поклон се плаћа ако је вредност на поклон примљених ствари које су предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, а које је тај завод примио од Ватерполо савеза Србије, у једној календарској години преко 100.000 динара, осим у случајевима:

- ако се на тај поклон плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се порез на додату вредност уређује, односно

- ако се приход Завода остварен по основу донације сматра приходом правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Чињеница да је средства за набавку предмета донације обезбедило Министарство омладине и спорта, које није уговорна страна у конкретном уговору о донацији, по нашем мишљењу није од утицаја на постојање пореске обавезе по основу те донације.

Завод као поклонопримац и порески обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон (са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза) у року од 30 дана од дана закључења уговора о донацији у конкретном случају.

Имајући у виду да порез на наслеђе и поклон утврђује надлежни порески орган решењем, те да у поступку утврђивања појединачне пореске обавезе евентуално постојање права на пореско ослобођење утврђује искључиво тај орган, обвезник је

дужан да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на поклон на обрасцу ППИ-3 и када сматра да испуњава прописане услове за пореско ослобођење, као и да приложи документе којим доказује право по том основу.

2. Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Према члану 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Сходно члану 1. став 4. ЗПДПЛ, недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматра, између осталог, установа чији је оснивач Република Србија,

У смислу прописа којима се уређује спорт, Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије (у даљем тексту: Завод) је установа која обавља делатност ради развоја стручног рада и задовољавања стручних потреба у области спорта, при чему се средства за рад Завода обезбеђују из буџета Републике и из других извора, у складу са законом.

Сагласно наведеном, Завод се сматра недобитном организацијом која, у складу са чланом 1. став 3. ЗПДПЛ, постаје порески обвезник уколико у пореском периоду оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

С тим у вези, приход Завода остварен по основу донације (као у конкретном случају) не сматра се приходом оствареним на тржишту и није предмет опорезивања у складу са ЗПДПЛ.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када Општина Трстеник - закуподавац и обвезник ПДВ - купац закључе уговор о закупу пословног простора, уз обавезу купаца да, на основу претходног одобрења закуподавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу његовог привођења намени (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-566/2022-04 од 21.6.2022. 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 изврши 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. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

У вези са наведеним, а у конкретном случају, када Општина Трстеник - закуподавац и обвезник ПДВ - купац закључе уговор о закупу пословног простора, уз обавезу купаца да, на основу претходног одобрења закуподавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу привођења намени пословног простора (које подразумева ангажовање других лица за активности из области грађевинарства), при чему је договорено да ће на основу извршеног улагања купац бити ослобођен обавезе плаћања закупнине за

време трајања уговора о закупу, то фактички значи да је закуподавац ангажовао закупца за грађевинске послове на реконструкцији и адаптацији пословног простора. Према томе, за промет добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који обвезник ПДВ - извођач радова врши обвезнику ПДВ - закупцу, порески дужник је обвезник ПДВ - купац, а за промет добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који обвезник ПДВ - купац врши Општини Трстеник - закуподавцу, порески дужник је закуподавац. Напомињемо, под претпоставком да у конкретном случају не постоје плаћања у новцу, основицу за обрачунавање ПДВ за промет из области грађевинарства, који обвезник ПДВ - купац врши Општини Трстеник - закуподавцу, чини тржишна вредност услуге закупа пословног простора на дан промета те услуге, без ПДВ, при чему се приликом одређивања основице за обрачунавање ПДВ, односно евентуалне измене основице за обрачунавање ПДВ поступа у складу са чланом 47. и чланом 55. став 1. тачка б) Правилника.

Поред тога, са аспекта Закона обавеза издавања рачуна за извршени промет услуга давања у закуп пословног простора не зависи од тога да ли је вредност признатих инвестиционих радова једнака укупној вредности услуге закупа, већ од тога да ли тај промет врши лице које је обвезник ПДВ или лице које није обвезник ПДВ. Ако промет врши лице које није обвезник ПДВ, не постоји обавеза издавања рачуна из члана 42. Закона.

Сагласно одредбама члана 3. Закона, 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.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним

стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

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

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и размена услуга за добра или услуге (члан 5. став 3. тачка 4) Закона).

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

Сагласно одредбама члана 24. 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 ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка б) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (члан 24. став 2. Правилника).

Када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца,

сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 3. истог члана Правилника).

Одредбом члана 17. став 5. Закона прописано је да ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

2. Порески третман промета добара и услуга који се врши извођачу радова у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-559/2022-04 од 20.6.2022. год.)

Пре свега, по питању могућности остваривања пореског ослобођења за промет добара и услуга који се врши „ЈКП „Београдске електране” у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд, Министарство финансија дало је мишљење број: 011-00-01098/2021-04 од 13.12.2021. године. Део тог мишљења гласи:

„3. Узимајући у обзир наведене одредбе прописа у дел. 1. и 2. овог мишљења, за промет добара и услуга који се врши „ЈКП „Београдске електране” у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд не може се остварити пореско ослобођење. Наиме, у Споразуму о зајму (Зајам за уговарање страног пројекта о изградњи) за Пројекат изградње топловода Обреновац - Нови Београд, између кинеске Export-Import банке, као зајмодавца и Републике Србије, коју заступа Влада Републике Србије поступајући преко Министарства финансија, као зајмопримца („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/20), није садржан правни основ за остваривање пореског ослобођења. Такође, правни основ за остваривање пореског ослобођења за наведени промет

није садржан ни у Споразуму о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 90/09, 9/13, 13/13 и 4/20).”.

Наведено мишљење не садржи објашњења у вези пореског третмана промета добара и услуга који се врши извођачу радова у оквиру реализације Пројекта изградње топловода Обреновац - Нови Београд, у конкретном случају Power Construction Corporation of China, који обавља активности преко свог огранка у Републици Србији са својством обвезника ПДВ (у даљем тексту: извођач радова). За опредељивање пореског третмана тог промета, као и увоза добара који врши извођач радова, од значаја је члан 6. став 2. Споразума о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 90/09, 9/13, 13/13 и 4/20, у даљем тексту: Споразум), којим је прописано да се на увоз и/или куповину роба и услуга од стране извођача радова, ради спровођења инфраструктурних пројеката и пројеката који се односе на локомотиве и шинска возила (укључујући електромоторни воз) у циљу извршења споразума, уговора и програма сачињених у складу са чланом 4. Споразума, не плаћа царина и порез на додату вредност (ПДВ) на територији Републике Србије.

Према томе, с обзиром на то да је одредбом члана 24. став 1. тачка 16в) 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 пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши на основу међународних уговора, ако је тим уговорима предвиђено пореско ослобођење, осим међународних уговора из тач. 16а) и 16б) овог става, да је одредбом члана 26. тачка 1) Закона прописано да се ПДВ не плаћа, између осталог, на увоз добара чији

промет је у складу са чланом 24. став 1. тачка 1бв) Закона ослобођен ПДВ, да је чланом 6. став 2. Споразума предвиђено да се на увоз и/или куповину роба и услуга од стране извођача радова, ради спровођења инфраструктурних пројеката и пројеката који се односе на локомотиве и шинска возила (укључујући електромоторни воз) у циљу извршења споразума, уговора и програма сачињених у складу са чланом 4. Споразума, не плаћа царина и порез на додату вредност (ПДВ) на територији Републике Србије, а да се пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона може остварити по процедури прописаној Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22, у даљем тексту: Правилник), за промет добара и услуга који се врши извођачу радова и увоз добара који врши извођач радова може се остварити пореско ослобођење у складу са процедуром прописаном Правилником.

Наиме, одредбом члана 122. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са међународним уговором, под условом да је тим уговором предвиђено пореско ослобођење, осим уговора из члана 24. став 1. тач. 1ба) и 1бб) Закона (у даљем тексту: међународни уговор), закљученим између:

- 1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне организације;
- 2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе.

Према одредби члана 122. став 2. Правилника, републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор, доставља Централни копију закљученог међународног уговора, обавештење о лицима која на основу тог уговора имају право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику (став 3. истог члана Правилника).

У складу са одредбом члана 123. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 122. овог правилника, обвезник ПДВ може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према међународном уговору ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор), који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Када је за промет добара и услуга из става 1. овог члана порески дужник у складу са Законом лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за међународни уговор, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа (члан 123. став 2. Правилника).

Према одредби члана 123. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за међународни уговор из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;
- 2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број међународног уговора;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;
- 6) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 7) број и датум овере Пореске управе.

Потврда из става 3. овог члана издаје се на захтев лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, који се подноси Пореској управи (став 4. истог члана Правилника).

Сагласно члану 123. став 5. Правилника, захтев из става 4. овог члана садржи:

1) назив и адресу републичког органа чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор;

2) назив и адресу лица које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење;

3) број и датум захтева;

4) назив и број међународног уговора;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење, односно за који је прималац добара и услуга порески дужник у складу са Законом;

6) вредност промета добара и услуга по предрачуноу, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

7) потпис овлашћеног лица за подношење захтева.

Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени, издаје потврду о пореском ослобођењу из става 3. овог члана и доставља је лицу које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење (став 6. истог члана Правилника).

Лице које на основу међународног уговора има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење доставља обвезнику потврду из става 6. овог члана (став 7. истог члана Правилника).

Захтев из става 4. овог члана доставља се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 6. овог члана у електронском облику, а потврда из става 7. овог члана у папирном или електронском облику (став 8. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 124. став 1. Правилника, ако се на основу међународног уговора из члана 24. став 1. тачка 16в) Закона, врши увоз добара у Републику Србију, издавалац потврде

о пореском ослобођењу за међународни уговор издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника.

Потврда из става 1. овог члана, уместо података прописаних чланом 123. став 3. тач. 5) и 6) овог правилника, садржи податак о вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца (члан 124. став 2. Правилника).

Узимајући у обзир наведено, а у циљу остваривања пореског ослобођења, потребно је да републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио међународни уговор, у конкретном случају Влада, достави Централни копију закљученог међународног уговора, обавештење о лицима која на основу тог уговора имају право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Под претпоставком да ће извођач радова (Power Construction Corporation of China - огранак) бити наведен у обавештењу које се доставља Централни као лице које има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, извођач радова треба да достави Централни захтев за издавање потврде о пореском ослобођењу за међународни уговор. Ако су услови за пореско ослобођење испуњени, Пореска управа издаје потврду о пореском ослобођењу за међународни уговор и доставља је лицу које има право набавке добара и услуга уз пореско ослобођење, а то лице потврду доставља обвезнику ПДВ који му врши промет добара или услуга (у случају када је тај обвезник ПДВ порески дужник за одређени промет).

Ако се на основу међународног уговора из члана 24. став 1. тачка 1бв) Закона врши увоз добара у Републику Србију, издавалац потврде о пореском ослобођењу за међународни уговор издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника, у конкретном случају лица које има право да увезе добра уз пореско ослобођење.

Поред тога напомињемо, подразумева се да при реализацији пројекта морају да се поштују правила прописана Законом. С тим у вези, с обзиром на то да је у случају изградње објекта од материјала испоручиоца (ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима) извршен само промет добара, а не промет добара и промет услуга, са аспекта Закона није исправно да обвезник ПДВ који врши тај промет изда посебан рачун за добра и посебан рачун за услуге. Такође, у случају изградње објекта од материјала испоручиоца, допремање материјала на градилиште (који треба да буде уграђен) не сматра се прометом, тако да по том основу и не настаје пореска обавеза. Међутим, ако по основу допремања материјала на градилиште дође до наплате новчаних средстава (примена FIDIC-а), тада је са аспекта Закона реч о авансу, што значи да се ПДВ обрачунава у складу са Законом (уз напомену да обавеза обрачунавања ПДВ не постоји ако су испуњени услови за пореско ослобођење).

3. Да ли се ремонт објекта - резервоара за складиштење амонијака који подразумева одмашћивање спољашњих и унутрашњих делова резервоара, пескарење тих делова, отпрашивање комплетних површина млазом компримованог ваздуха и наношење основног и завршног (антикорозивног) премаза на резервоару, сматра прометом из области грађевинарства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-513/2022-04 од 10.6.2022. 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 изврши 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. Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22, 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, ремонт објекта - резервоара за складиштење амонијака који, у конкретном случају, подразумева одмашћивање спољашњих и унутрашњих делова резервоара, пескарење тих делова, отпрашивање комплетних површина млазом компримованог ваздуха и наношење основног и завршног (антикорозивног) премаза на резервоару, сматрају се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.34 - Бојење и застакљивање, односно групе 43.99 - Остали непоменути специфични грађевински радови, које су наведене у члану 24. став 1. Правилника.

Према томе, обвезник - прималац добара и услуга из области грађевинарства дужан је да на укупан износ накнаде за извршени промет, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ, обрачуна ПДВ у складу са Законом.

Сагласно одредбама члана 3. Закона, 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.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

Сагласно одредбама члана 24. 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.

4. Порески третман промета услуга управљања комуналним отпадом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00521/2022-04 од
09.6.2022. 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 промет добара
и услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду,
у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.
Прометом услуга сматрају се сви послови и радње у оквиру
обављања делатности који нису промет добара из члана 4. Закона.

Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за 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. За промет услуга управљања комуналним отпадом Законом је прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 10% (члан 23. став 2. тачка 17) Закона), при чему је Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22) ближе уређено шта се сматра овим услугама. Наиме, према члану 74. тог правилника, управљањем комуналним отпадом, у смислу члана 23. став 2. тачка 17) Закона, сматра се сакупљање комуналног отпада, његово одвожење, третман и безбедно одлагање, укључујући управљање, одржавање, санирање и затварање депонија, као и селекција секундарних сировина и одржавање, њихово складиштење и третман.

Према томе, обвезник ПДВ који врши промет услуга које су, у складу са Законом, сврстане у услуге управљања комуналним отпадом, дужан је да за тај промет обрачуна ПДВ по пореској стопи од 10% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметних услуга чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за тај промет, без ПДВ.

Напомињемо, Министарство финансија обавља послове државне управе који се, између осталог, односе и на давање мишљења у вези са применим прописа из надлежности тог министарства, на основу поднетих захтева у којима су садржана конкретна питања.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у

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

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

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.

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона, субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом.

У складу са одредбом 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.

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

Одредбом члана 23. став 2. тачка 17) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет добара и услуга или увоз добара, и то управљање комуналним отпадом.

Према одредби члана 74. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22 и 59/22), управљањем комуналним отпадом, у смислу члана 23. став 2. тачка 17) Закона, сматра се сакупљање комуналног отпада, његово одвожење, третман и безбедно одлагање, укључујући управљање, одржавање, санирање и затварање депонија, као и селекција

секундарних сировина и одржавање, њихово складиштење и третман.

5. Порески третман промета када се на основу уговора названог уговором о заједничкој градњи закљученог између сувласника - лица на које гласи грађевинска дозвола изгради грађевински објекат тако што један од сувласника - обвезник ПДВ гради, односно финансира изградњу предметног објекта (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-391/2022-04 од 07.6.2022. 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 се на основу уговора названог уговором о заједничкој градњи закљученог између сувласника - лица на које гласи грађевинска дозвола изгради грађевински објекат тако што један од сувласника - обвезник ПДВ гради, односно финансира изградњу предметног објекта, у том случају обвезник ПДВ - сувласник који је градио, односно финансирао изградњу објекта врши промет из члана 4. став 3. тачка б) Закона, тј. испоруку делова објекта другим суинвеститорима сразмерних њиховим власничким, односно корисничким уделитема на земљишту на којем су се налазили стари објекти. По основу промета из члана 4. став 3. тачка б) Закона, обвезник ПДВ који гради, односно финансира изградњу објекта има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, док обавеза обрачунавања ПДВ за промет из члана 4. став 3. тачка б) Закона који врши другим суинвеститорима зависи од тога да ли су ти суинвеститори обвезници ПДВ или нису обвезници ПДВ. Под претпоставком да је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона и претпоставком да други суинвеститори нису лица из члана 9. став 1. Закона, за промет који

обвезник ПДВ који је градио, односно финансирао изградњу објекта врши другом суинвеститору - обвезнику ПДВ, порески дужник је други суинвеститор - обвезник ПДВ, а за промет који врши другом суинвеститору - лицу које није обвезник ПДВ, порески дужник је обвезник ПДВ који је градио, односно финансирао изградњу објекта. ПДВ који је за промет из члана 4. став 3. тачка б) Закона обвезника ПДВ - суинвеститора обрачунао други суинвеститор - обвезник ПДВ, у својству примаоца - пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, други суинвеститор - обвезник ПДВ (прималац) има право да одбије као претходни порез у складу са Законом.

Опредељивање економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта између суинвеститора (на основу уговора о физичкој деоби) у сразмери са власничким, односно корисничким уделима на земљишту на којем су се налазили стари објекти на више катастарских парцела спојених у једну, при чему се сразмера одређује у односу на укупну површину земљишта на којем је изграђен објекат - катастарску парцелу насталу спајањем више катастарских парцела, не сматра се прометом и не подлеже порезу.

Ако опредељивање економски дељивих целина сваком суинвеститору није у сразмери са власничким, односно корисничким уделима на предметном земљишту које су имали пре почетка градње, са пореског аспекта сматра се да је суинвеститор којем је припао мањи удео извршио промет суинвеститору којем је припао већи удео. Наиме, ако је обвезнику ПДВ који је изградио објекат припао већи удео у односу на удео који је имао пре почетка градње, то значи да му је суинвеститор којем је припао мањи удео пренео удео који представља ту разлику. У случају када тај пренос - промет врши обвезник ПДВ реч је о првом преносу права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, односно власничким уделима на тим целинама за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. ПДВ се обрачунава на основицу коју чини тржишна

вредност изградње грађевинског објекта у делу који припада том обвезнику ПДВ (без ПДВ) пре опредељивања економски дељивих целина, односно власничких удела суинвеститорима. Ако промет - пренос врши лице које није обвезник ПДВ, тај пренос опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Обвезник ПДВ који је изградио објекат и којем је по том основу припао већи удео у односу на удео који је имао пре изградње, остварио је накнаду за промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона (разлика између удела који је имао пре изградње и удела после изградње). С тим у вези, ако је промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона извршен обвезнику ПДВ, обвезник ПДВ - прималац дужан је да у својству пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона обрачуна ПДВ, а ако је извршен лицу које није обвезник ПДВ порески дужник је обвезник ПДВ који је тај промет извршио. Основицу за обрачунавање ПДВ чини тржишна вредност првог преноса права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, односно власничким уделима на тим целинама које је обвезник ПДВ стекао по основу грађења - за промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона (без ПДВ).

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

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

У складу са одредбом члана 4. став 3. тачка 6) Закона, 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.

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

Према одредби члана 4. став 3. тачка 8) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и размена добара за друга добра или услуге.

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.

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.

Правилником о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 37/21, 64/21, 127/21 и 49/22) ближе је уређено шта се сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Према 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.

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

односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Сагласно одредбама члана 28. став 2. 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.

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

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

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

У складу са ставом 5. тачка 1) истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)-5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана односно право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права у случају када је као уговорна страна наведен један супружник као купац стана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00159/2022-04 од 12.5.2022. год.)

Према одредби члана 56а 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), право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице - пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Одредбом члана 56а став 2. ЗПДВ прописано је да купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене

цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (члан 56а став 3. ЗПДВ).

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m², односно до 15 m² (члан 56а став 4. ЗПДВ).

Ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана (члан 56а став 5. ЗПДВ).

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

Одредбом члана 56а став 7. ЗПДВ прописано је да право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

- 1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;
- 2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;
- 3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по

основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

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

Према одредби члана 31а 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, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПИ), 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).

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

Према одредби члана 31б став 1. ЗПИ, право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а овог закона 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 овог закона;

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 овог закона.

Према одредби члана 26. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УС и 57/89, „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93, 22/99 - др. пропис, 23/99 - исправка,

35/99 - др. пропис и 44/99 - др. пропис и „Службени гласник РС”, бр. 18/20), уговор је закључен кад су се уговорне стране сагласиле о битним састојцима уговора.

Према томе, право на рефундацију ПДВ (под прописаним условима) остварује купац првог стана, а право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права (под прописаним условима) остварује се код преноса права својине на стану купцу првог стана. У смислу одредаба члана 56а ЗПДВ и чл. 31а и 31б ЗПИ, купцем стана се сматра лице које је са продавцем закључило уговор о куповини стана (постигло сагласност воља о битним елементима уговора), што значи да је у уговору наведено као купац стана, независно од правних последица које произлазе из тог уговора. С тим у вези, у случају када је као уговорна страна наведен један супружник као купац стана, супружник купца стана није купац стана, већ са својим супружником (као купцем) стиче право заједничке својине на стану зато што је у моменту закључења уговора о куповини стана био у браку са купцем - осим ако је дата изјава да је реч о посебној имовини купца или да је између супружника закључен брачни уговор којим су другачије регулисали питање стицања заједничке или посебне имовине.

Напомињемо да су порез на имовину, ПДВ и порез на пренос апсолутних права различити порески облици, па законска уређеност дана настанка пореске обавезе по основу пореза на имовину на стану на коме право заједничке својине стичу супружници по основу правног посла у коме је сауговарач (само) један од супружника (чланом 10. став 1. став 7. тачка 1) и ст. 8. и 9. ЗПИ) није од утицаја на одређивање лица која имају право на рефундацију ПДВ код куповине првог стана, односно на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права по основу преноса права својине на стану купцу првог стана.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде за услугу емитовања радио програма у иностранству у случају када је резидентно правно лице (које обавља делатност снимања и издавања звучних записа и музике) ангажовало нерезидентно правно лице (резидентна Шкотске) за обављање услуга емитовања радио програма у иностранству, при чему резидентно правно лице за предметну услугу (извршену од стране нерезидента) плаћање врши на рачун (другог) нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1181/2021-04 од 21.6.2022. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга 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.

Према одредби члана 40. став 4. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, између осталог, од накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

Како наводите у поднетом захтеву, резидентно правно лице (које обавља делатност снимања и издавања звучних записа и музике) ангажовало је нерезидентно правно лице (резидентна Шкотске, у конкретном случају) за обављање услуга емитовања радио програма у иностранству. Међутим, резидентно правно лице за предметну услугу (извршену од стране нерезидента) плаћање врши на рачун (другог) нерезидентног правног лица (из јурисдикције са преференцијалним пореским системом), па се, с тим у вези, поставило питање да ли се приликом плаћања накнаде за услугу примењује одредба члана 40. став 4. Закона.

Имајући у виду наведено, уколико је нерезидентно правно лице из Шкотске остварило приход од резидентног обвезника по основу претходно извршене услуге, тако остварен приход, сагласно одредбама члана 40. Закона, није предмет опорезивања порезом по одбитку, под условом да резидентни обвезник (у моменту плаћања накнаде) поседује доказе да је нерезидентно правно лице резидент Шкотске, и да је стварни власник предметног прихода.

Према томе, уколико нерезидентно правно лице из Шкотске није у предметном случају испунило услове прописане одредбама члана 40а ст. 1. и 2. Закона, односно није пружио доказе да је резидент Шкотске и да је стварни власник прихода (оствареног у конкретном случају), у том случају сматрамо да је резидент био дужан да приликом исплате накнаде за услугу емитовања радио програма на рачун правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 25%, сагласно члану 40. став 4. Закона.

Напомињемо да када је прималац прихода нерезидент из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, у том случају сматра се да је предметна трансакција извршена са лицем

повезаним са обвезником у складу са чланом 59. став 7. Закона, па је обвезник дужан да, у складу са чланом 60. став 3. Закона, уз порески биланс приложи документацију у оквиру које заједно са (извршеним) трансакцијама посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке”).

Поред тога, напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су (у конкретном случају) од значаја за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

2. Порески третман прихода факултета остварених по основу учешћа на конкурс који је расписао Фонд за науку Републике Србије, а намењених за финансирање научно-истраживачког пројекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-363/2022-04 од 20.6.2022. год.)

Одредбом члана 1. став 3. 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, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем

услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

У складу са законом који уређује Фонд за науку Републике Србије (у даљем тексту: Фонд), Фонд кроз своје деловање омогућава развој научних истраживања и примену њихових резултата ради бржег друштвеног, технолошког, културног и економског развоја Републике Србије, при чему Фонд обезбеђује финансијска средства и пружа стручну подршку истраживачима из акредитованих научноистраживачких организација у реализацији научних пројеката у оквиру програма Фонда утврђених овим законом. Научноистраживачке и развојне активности реализују се преко научних, технолошких и развојних програма у оквиру којих се реализују пројекти, ради остваривања циљева садржаних у стратегији научног и технолошког развоја Републике Србије.

Сходно члану 45. став 1. Закона о високом образовању („Службени гласник РС“ бр. 88/17, 27/18 - др. закон, 67/19, 6/20 - др. закон, 6/20 - др. закон, 11/21 - аутентично тумачење, 67/21 - др. закон и 67/21), факултет је високошколска установа, односно високошколска јединица у саставу универзитета, која остварује академске студијске програме и развија научноистраживачки, уметнички, односно стручни рад у једној или више области.

У смислу члана 67. став 1. Закона о високом образовању, високошколска установа чији је оснивач Република стиче средства за обављање своје делатности у складу са законом и статутом, из следећих извора: 1) средстава која обезбеђује оснивач; 2) школарине; 3) донација, поклона и завештања; 4) средстава за финансирање научноистраживачког, уметничког и стручног рада;

5) пројеката и уговора у вези са реализацијом наставе, истраживања и консултантских услуга; 6) накнада за комерцијалне и друге услуге; 7) оснивачких права и из уговора са трећим лицима; 8) и других извора, у складу са законом. .

Сагласно наведеном, факултет чији је оснивач Република Србија (са својством правног лица), са аспекта Закона, представља друго правно лице – недобитну организацију која постаје обвезник пореза на добит правних лица уколико (у пореском периоду) оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

У конкретном случају, факултет је на основу учешћа на конкурс који је расписао Фонд остварио новчана средства намењена за финансирање научно-истраживачког пројекта. С тим у вези, факултет (као носилац одређеног пројекта) и Фонд закључили су уговор према ком Фонд преузима обавезу да финансира реализацију пројекта, да врши надзор, праћење и евалуацију резултата пројекта, као и да врши друга права и обавезе из закљученог уговора у циљу омогућавања успешне реализације пројекта. Факултет (заједно са учесницима и руководиоцем пројекта) се обавезује да исти реализује на своју одговорност, са дужном пажњом, ефикасно и транспарентно, а у складу са најбољим научноистраживачким и другим стандардима и позитивним прописима. Такође, а у складу са закљученим уговором, права на основу нове интелектуалне својине и *know-how* који могу бити створени током извођења пројекта, према закону којим се уређује област науке и истраживања, припадају факултету, као носиоцу пројекта. Имајући у виду наведено, поставља се питање да ли приход факултета остварен по претходно наведеном основу представља приход са тржишта који се опорезује у складу са одредбама Закона.

Када факултет, као високошколска установа, која развија научноистраживачки рад, оствари приходе по основу средстава одобрених од стране Фонда која (средства) користи за реализацију научно истраживачког пројекта, при чему сва права на основу нове интелектуалне својине и *know-how* (која настане као резултат пројекта) стиче факултет (а не Фонд), сматрамо да средства одобрена од стране Фонда не представљају накнаду за комерцијалне или друге услуге факултета већ за унапређење научноистраживачког и стручног рада. С тим у вези, приходи факултета остварени на претходно наведен начин не представљају приходе са тржишта и не опорезују се порезом на добит правних лица.

3. Да ли обвезник има право на коришћење права прописаних одредбама чл. 22г и 25б Закона о порезу на добит правних лица у ситуацији када је ауторско дело настало на основу уговора закљученог са нерезидентним правним лицем?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-387/2022-04 од 20.6.2022. год.)

Сагласно са чланом 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, 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.

Сагласно члану 2. став 1. тачка 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 трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја.

У складу са чланом 2. став 2. Правилника, трошкови из става 1. тачка 1) овог члана обухватају:

1) активности спровођења пројекта које подразумевају активности запослених који су непосредно укључени у идентификовање и решавање одговарајућих техничких проблема повезаних са конкретним пројектом (запослени који су ангажовани на пословима развоја новог производног система и/или производа, развоја нових рачунарских кола, формулисања нових хемијских једињења, развоја система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја софтверских решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових материјала и сл.);

2) активности повезане са директним надзором спровођења пројекта које подразумевају активности повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта, као што су: присуствовање састанцима на којима се расправља о техничким аспектима пројекта, предложеним концептима и алтернативама, као и могућим решењима и резултатима; директно састајање са запосленима који су укључени у решавање конкретног техничког проблема, планирање пројекта, процена предложених решења у домену дизајна и процеса, управљање процесом развоја, пружање повратних информација вишим нивоима руководства у вези са активностима на конкретном пројекту, и сл; под овим активностима се не подразумевају активности управљања које нису повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта;

3) активности подршке у вези са пројектом које подразумевају све оне активности које директно подржавају запослене који су ангажовани на спровођењу и директном надзору пројекта, као што су: подешавање опреме која се користи у сврхе истраживања; употреба машина у сврху производње прототипских компонената; асистирање инжењерима приликом испробавања нових производних процеса; пружање повратне информације о техничким карактеристикама производа од стране линијског руководиоца производње; пружање концептуалних решења или техничких информација од стране продајног особља; израда извештаја од стране службеника; чишћење након тестирања неког експерименталног процеса, односно одржавање просторија у којима се спроводе активности истраживања и развоја; контрола квалитета у циљу тестирања новог производа, материјала, процеса, софтвера, и сл; истраживање тржишта од стране запослених у набавци у циљу проналажења канала набавке материјала који ће се користити у новом производном процесу или при производњи новог производа, и сл.

Према члану 5. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који остварује право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником дужан је да за сваки поједначни пројекат уз порески биланс приложи евиденцију о времену које је сваки од запослених провео радећи на одређеном пројекту.

Сагласно члану 25б Закона, квалификовани приход, који оствари обвезник, носилац ауторског или сродног права, по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела или предмета сродног права, осим накнаде за пренос ауторског или сродног права у целини, може се, уколико се за то обвезник определи и у складу са условима и на начин предвиђен овим чланом, изузети из пореске основице у износу од 80% тако оствареног прихода.

Услови и начин изузимања квалификованог прихода из пореске основице ближе су уређени Правилником о условима и начину изузимања квалификованих прихода из основице пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник о начину изузимања квалификованог прихода).

У конкретном случају, обвезник је са нерезидентним правним лицем закључио уговор о сарадњи у области истраживања и развоја чији је предмет развој иновативног рачунарског програма, с тим што обвезник у истраживању учествује са тимом стручних лица, а нерезидент са новчаним капиталом који је неопходан за успешно окончање пројеката. Предметним уговором, а како наводите у поднетом захтеву, обвезник и нерезидент су регулисали власништво, односно вршење имовинских овлашћења над предметним рачунарским програмом тако да свако понаособ има искључиво право искоришћавања свих стечених права и овлашћења на различитим територијама. Ауторско дело, односно иновативни рачунарски програм евидентира се депоновањем у регистар надлежног органа у Републици Србији, при чему ће се, како наводите, као суносиоци имовинских права на ауторском делу регистровати оба правна лица.

С тим у вези, у случају када се, сагласно закону који уређује ауторско и сродна права, обвезник и нерезидент могу сматрати координаторима колективног ауторског дела, при чему се оба правна лица (приликом депоновања иновативног рачунарског програма у регистар надлежног органа) евидентирају као суносиоци имовинских права на ауторском делу, сматрамо да обвезник (приликом утврђивања опорезиве добити) има право на коришћење права из чл. 22г и 25б Закона. Према томе, расходи обвезника настали у току пројекта, а који су у вези са истраживањем и развојем предметног рачунарског програма признају се у двоструко увећаном износу, а 80% квалификованих прихода обвезника, насталих по основу искоришћавања рачунарског програма, може се изузети из пореске основице, уколико су испуњени сви услови прописани Правилником, односно Правилником о начину изузимања квалификованог прихода.

4. I Да ли се приликом плаћања накнаде за услугу превоза примењују одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања са НР Кином или се примењује одредба члана 40. став 4. Закона о порезу на добит правних лица у случају када је резидентно правно лице (у својству пошиљаоца) закључило агенцијски уговор за превоз терета са нерезидентним правним лицем - резидентом НР Кине, а фактуре за извршени превоз робе испостављале филијале из Хонг Конга и којима су (на основу испостављених фактура) извршена плаћања?

II Порески третман накнаде за извршену услугу транспорта и осигурања робе у случају када је резидентно правно лице закључило уговор о дистрибуцији клима уређаја са нерезидентним правним лицем из Хонг Конга (као добављачем), а нерезидентно правно лице је, поред фактура

за испоручену робу, испоставило резиденту и фактуре за извршену услугу транспорта и осигурања испоручене робе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-332/2022-04 од 14.6.2022. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, 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: 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.

Сходно члану 40. став 4. Закона, изузетно од става 1. тог члана, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике, као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

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 нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Правилником о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 122/12 ... 161/20, у даљем тексту: Правилник) утврђује се Листа јурисдикција са преференцијалним пореским системом, при чему је Правилником о изменама Правилника о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, бр. 161/20), који је ступио на снагу 1. јануара 2021. године, са Листе јурисдикција брисан Хонг Конг.

У складу са начелом законитости, које је прописано чланом 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 96/21, у даљем тексту: ЗПППА), Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Сагласно члану 43. ст. 1. и 2. ЗПППА, чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

I Резидентно правно лице (у својству пошиљаоца) закључило је агенцијски уговор за превоз терета са нерезидентним правним лицем (резидентом НР Кине) који је, као пружалац услуге превоза, имао обавезу да (како наводите у поднетом захтеву) спроводи стриктне поступке у складу са процедуром међународног транспорта робе, као и да по завршетку отпреме извезене робе изда товарни лист (односно превозни лист) и фактуру резиденту који би, по пријему исте, плаћања требало да изврши на рачуне филијала нерезидента чија су пословна седишта у НР Кини и Хонг Конгу. У поступку пореске контроле утврђено је да су резиденту фактуре за извршени превоз робе испостављале филијале из Хонг Конга и којима су (на основу испостављених фактура) извршена плаћања, и то на основу закљученог споразума о комерцијалној сарадњи између нерезидента из НР Кине (као матичног друштва) и његових филијала, при чему обвезник није доставио доказе да су примљену накнаду за превоз филијале из Хонг Конга пренеле нерезиденту из НР Кине (као свом матичном друштву). С тим у вези, поставило се питање да ли се приликом плаћања накнаде за услугу превоза (у конкретном случају) примењују одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања (са НР Кином) или се примењује одредба члана 40. став 4. Закона.

Сагласно наведеним законском одредбама, уколико је нерезидентно правно лице из НР Кине остварило приход од резидентног обвезника по основу извршене услуге превоза, тако остварен приход ће се опорезовати на начин прописан међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања (који је закључен са НР Кином), под условом да резидент (у моменту плаћања накнаде) поседује доказе да је нерезидентно правно лице резидент Кине, и да је стварни власник предметног прихода.

Имајући у виду наведено, уколико нерезидентно правно лице из Кине није у предметном случају испунило услове прописане одредбама члана 40а ст. 1. и 2. Закона, односно није пружило доказе да је резидент Кине и да је стварни власник прихода (оствареног у конкретном случају), у том случају сматрамо да је резидент био дужан да приликом исплате накнаде за услугу превоза на рачун правног лица из Хонг Конга обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 25%, сагласно Закону, с обзиром да је плаћање на рачуне филијала у Хонг Конгу извршено у периоду када се Хонг Конг налазио на Листи јурисдикација са преференцијалним пореским системом.

Напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, на основу свих расположивих доказа прописаних одредбама ЗПППА, утврђује испуњеност услова за примену одредбе члана 40. став 4. Закона.

II Резидентно правно лице закључило је уговор о дистрибуцији клима уређаја са нерезидентним правним лицем из Хонг Конга (као добављачем). Предметним уговором предвиђено је да нерезидент из Хонг Конга може изабрати превозника или ангажовати превозника ког препоручи резидент, а уколико ангажује сопственог превозника, у обавези је да обавести резидента о статусу пошиљке у року од 10 дана од испловљавања брода.

С обзиром на то да је, како наводите, у поступку контроле, а на основу приложене документације утврђено да је нерезидентно правно лице, поред фактура за испоручену робу, испостављало резиденту и фактуре за извршену услугу транспорта и осигурања испоручене робе, што значи да је услугу транспорта и осигурања робе сносио резидент, сматрамо да је исти био дужан да приликом исплате накнаде за извршену услугу транспорта и осигурања робе,

обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 25%, у складу са одредбама Закона, имајући у виду да је плаћање извршено у периоду када се Хонг Конг налазио на Листи јурисдикација са преференцијалним пореским системом.

5. Порески третман накнада од услуга које нерезидентно правно лице из Републике Аустрије пружи резидентном правном лицу у случају пружања консултантских услуга - израде студија и анализа и дела пројектне документације неопходне за обезбеђивање локацијских услова на урбанистичком пројекту за објекат који ће се градити у Београду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-399/2022-04 од 17.5.2022. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга 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.

Сагласно наведеном, када нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход од услуга пружених у вези са израдом студија и анализа и дела пројектне документације неопходне за обезбеђивање локацијских услова на урбанистичком

пројекту за одређени објекат, приход остварен по том основу није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

С обзиром на изнето, односно да, сходно наведеној одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона, накнаде од услуга о којима се говори у вашем захтеву за мишљење, нису предмет опорезивања у складу са Законом, нема потребе да (у наставку) објашњавамо њихов (накнада од услуга) порески третман у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања са Аустријом (у даљем тексту: Уговор).

Ово из разлога јер се одредбе Уговора примењују само ако су, у конкретном случају, по обвезника (резидента Аустрије) повољније него одредбе Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Шта чини основицу пореза на имовину за 2022. годину за грађевинско земљиште ако вредност тог земљишта порески обвезник у пословним књигама не исказује одвојено од вредности објеката изграђених на том земљишту, а одлуком јединице локалне самоуправе није утврђена просечна цена квадратног метра грађевинског земљишта у зони у којој се то земљиште налази, ни просечна цена квадратног метра грађевинског земљишта на основу које је за 2021. годину утврђена основица пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00374/2022-04 од 06.6.2022. 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, 144/20 и 118/21, 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 објекта увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

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. 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).

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).

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.

Према мишљењу Министарства финансија - Сектор за финансијски систем Број: 011-00-00374/2022-04 од 26. маја 2022. године:

„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.

Одредбама члана 24. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Иако у предметном захтеву није наведен податак коју регулативу (МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима, микро правна лица и друга правна лица) примењује конкретно правно лице приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, полазимо од претпоставке да су у питању МСФИ. У том случају релевантни су стандарди МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* и МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*.

Параграфом 58. МРС 16 прописано је да су земљиште и објекти засебна средства која се обрачунавају засебно, чак и када су заједно прибављени (исто је предвиђено и у оквиру МСФИ за МСП и горе поменутих правилником). Уз одређене изузетке, као што су каменоломи и терени који се користе као депоније, земљиште има неограничени корисни век и због тога се не амортизује. Објекти имају ограничени корисни век и због тога су средства која се амортизују. Повећање вредности земљишта на ком се налази неки објекат не утиче на утврђивање корисног века тог објекта.

Одредбама параграфа 5. МРС 8 прописано је да су грешке из претходног периода изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:

(а) су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за издавање; и

(б) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

Параграфом 41. МРС 8 прописано је да се грешке могу појавити везано за признавање, одмеравање, презентацију или

обелодањивање елемената финансијских извештаја. Финансијски извештаји нису у складу са МСФИ ако садрже било материјално значајне грешке било безначајне/нематеријалне грешке које су направљене намерно, у циљу постизања одређене презентације финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине ентитета. Потенцијалне грешке текућег периода откривене у том периоду се исправљају пре него што финансијски извештаји буду одобрени за објављивање. Међутим, материјално значајне грешке се понекад открију тек у каснијем периоду, и те грешке из претходног периода се исправљају у упоредним информацијама презентованим у финансијским извештајима за тај каснији период (види параграфе 42-47).

Као предмет параграфа 43, ентитет врши ретроспективну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

(а) прерачунати упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или

(б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, прерачунати почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

Грешка из претходног периода се исправља ретроспективним прерачунавањем података изузев ако је неизводљиво утврдити било ефекте који се односе на одређени период или кумулативни ефекат грешке (параграф 43. МРС 8).

При примени параграфа 42, ентитет обелодањује следеће:

(а) природу грешке из претходног периода;

(б) за сваки презентовани период, у мери у којој је то изводљиво, износ корекције:

(i) за сваку билансну позицију финансијског извештаја на коју је промена утицала; и

(ii) основних и разређених зарада по акцији, ако ентитет примењује IAS 33;

(ц) износ корекције на почетку најранијег презентованог претходног периода; и

(д) ако је за одређени претходни период неизводљиво извршити ретроспективно прерачунавање података, околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када је грешка исправљена.

Одредбама члана 6. став 3. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачуну 021 - *Грађевинско земљиште*, исказује грађевинско земљиште, у складу са рачуноводственом политиком.

Чланом 6. став 4. Правилника прописано је да се на рачуну 022 - *Грађевински објекти*, исказују грађевински објекти, у складу са рачуноводственом политиком.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори на претходно постављена питања:

1. С обзиром на одредбе МРС 16, као и начин исказивања грађевинског земљишта и грађевинских објеката сагласно Правилнику, правно лице је било у обавези (без обзира на регулативу коју примењује приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја) да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта исказе одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени. Дакле, када правно лице набави грађевински објекат за обављање делатности са земљиштем испод објекта, а које служи за приступ и коришћење грађевинског објекта, набавну вредност земљишта треба да евидентира на рачуну 021 -

Грађевинско земљиште, а грађевински објекат на посебном рачуну 022 - Грађевински објекти, у складу са одредбама Правилника.

2. Правно лице треба пре свега да утврди да ли је у конкретном случају у питању материјално значајна грешка. Уколико је то случај, као што је претходно наведено, правно лице је у обавези да изврши корекцију материјално значајне грешке кроз ретроспективно прерачунавање, односно да примени приступ у складу са МРС 8. Такође, указујемо да уколико је у питању материјално значајна грешка у смислу МРС 8, правно лице ће свакако сносити одређене последице које произилазе из корекције финансијских извештаја (негативан утицај на кредибилитет правног лица код пословних партнера, банака, купаца и др.) и последично пореског биланса, уз додатни негативан финансијски ефекат услед погрешно утврђене амортизације и увећане основице за обрачун пореске амортизације поменутог грађевинског објекта.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им Законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (нпр. МСФИ), док је крајња одговорност ревизора (уколико је правно лице обвезник ревизије) да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.”

Према томе, за грађевинско земљиште на коме су изграђени објекти, за које (земљиште и објекте) је обвезник пореза на имовину - обвезник који води пословне књиге, чију вредност обвезник 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 2022. годину је фер вредност тих објеката са припадајућим земљиштем исказана на последњи дан пословне године обвезника у 2021. години (независно од тога да ли је обвезник у пословним књигама те фер вредности исказао одвојено или заједно).

Ако обвезник који води пословне књиге вредност објеката са припадајућим земљиштем 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 2022. годину чини вредност објеката увећана за вредност припадајућег грађевинског земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице. Свака од тих вредности утврђује се у складу са Законом. У том случају, вредност грађевинског земљишта (која са вредношћу објеката чини пореску основицу за 2022. годину) чини производ његове корисне површине и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта у зони, коју је јединица локалне самоуправе објавила до 30. новембра 2021. године, Ако јединица локалне самоуправе није објавила просечну цену квадратног метра грађевинског земљишта у зони, вредност грађевинског земљишта чини производ његове корисне површине изражене у метрима квадратним, коефицијента зоне и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта на основу које је за 2021. годину утврђена основица пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони. У

случају кад је јединица локалне самоуправе одлуком утврдила зону која је најопремљенија и у тој зони постоји грађевинско земљиште, али јединица локалне самоуправе није до 30. новембра 2021. године објавила просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта на основу које је за 2021. годину утврђена основица пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони, вредност грађевинског земљишта чини његова књиговодствена вредност. Напомињемо да је обвезник (без обзира на регулативу коју примењује приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја) дужан да у својим пословним књигама вредност грађевинског земљишта искаже одвојено од вредности објеката који су на том земљишту изграђени.

2. Порески третман споразума којим је раскинут уговор о преносу уз накнаду права својине на непокретностима, који уговор је закључен у јуну 2021. године између два привредна субјекта (правна лица), по основу кога је решењем пореског органа утврђен порез на пренос апсолутних права и порез по том основу плаћен, при чему је продавац пријавио престанак пореске обавезе за продату непокретност по основу пореза на имовину, а купац пријавио настанак пореске обавезе по том основу, при чему је продавац купцу дао *clausulu intabulandi* и право својине на предметним непокретностима је уписано на име купца у катастру непокретности иако купац није исплатио купопродајну цену, што је разлог раскида уговора (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00512/2022-04 од 01.6.2022. год.)

Према одредби 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, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

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

Према одредби члана 29. став 1. Закона, пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског, односно водног земљишта у закуп из члана 23. став 2. Закона, осим у случајевима из ст. 2. до 9. тог члана.

Према одредби члана 131. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УС и 57/89, „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93, 22/99 - др. пропис, 23/99 - исправка, 35/99 - др. пропис, 44/99 - др. пропис и „Службени гласник РС”, бр. 18/20), уговор се не може раскинути због неиспуњења незнатног дела обавезе.

Према томе, кад су права и обавезе уговорних страна из уговора о преносу права својине на непокретности у претежном делу испуњене (нпр. купац је уписао стечено право својине у катастру непокретности, продавац пријавио престанак пореске обавезе по основу пореза на имовину, купац утврдио и плаћао порез на имовину за купљену непокретност, порез на пренос апсолутних права утврђен и плаћен...), уговор о раскиду тог уговора са пореског становишта представља закључење „новог” правног посла у коме уговорне стране мењају своје улоге (купац постаје продавац, а продавац купац), на који се порез на пренос апсолутних права такође плаћа. Наиме, кад је право својине на непокретностима које су биле предмет уговора пренето на купца, по основу споразума о

раскиду уговора врши се „нови“ промет права својине између истих лица.

У конкретном случају, кад је по основу уговора о купопродаји непокретности (стана и шест гаражних места) настала пореска обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права и порез по том основу је утврђен и плаћен, а продавац дао купцу *clausulu intabulandi* и право својине на купљеним непокретностима уписано на име купца у катастру непокретности, па је продавац за те непокретности пријавио престанак, а купац пријавио настанак пореске обавезе по основу пореза на имовину, мишљења смо да је наведени уговор извршен у претежном делу, независно од Ваших навода да купац није исплатио уговорену купопродајну цену. Споразум којим се раскида наведени уговор је основ „новог“ преноса права својине на предметним непокретностима, на који се порез на пренос апсолутних права плаћа.

Пореска обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права по основу споразума којим се раскида раније закључени уговор који за предмет има пренос права својине на непокретности настаје даном закључења тог споразума.

Имајући у виду да је пореска обавеза за пренос уз накнаду права својине на предметним непокретностима настала даном закључења тог уговора, да је порез утврђен и плаћен, а пренос права својине на непокретностима извршен са продавца на купца, па је и порез на имовину за те непокретности утврђивао купац као ималац права својине, раскид тог уговора није основ да се изврши повраћај пореза на пренос апсолутних права плаћеног за извршени пренос.

3. Ко је обвезник пореза на имовину за непокретности које је Спортском центру „Пинки“ Земун д.о.о. дао на управљање

оснивач - Град Београд, а на којима тај центар „нема ни право својине, нити располагања, као ни право коришћења на имовину у јавној својини“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00292/2022-04 од 12.4.2022. год.)

Према одредби члана 2. став 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, 144/20 и 118/21, 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 грађевинскоког 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, сматра земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго, као и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Кад на непокретности, 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 б) 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),

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 томе, обвезник пореза на имовину је лице које је ималац права својине на непокретности на територији Републике Србије ако на тој непокретности, поред права својине, не постоји и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

Када на непокретности на територији Републике Србије, поред права својине, постоји и право коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, државину или коришћење, а обвезник је ималац тог права, корисник или држалац - а не власник непокретности.

С тим у вези, ако је на непокретности у јавној својини конкретни спортски центар ималац права, корисник или држалац из

члана 2. став 1. тач. тач. 3), 4), 5) или 7) Закона (нпр. ималац права коришћења или корисник непокретности у јавној својини у складу са законом којим се уређује јавна својина), за те непокретности у јавној својини је обвезник пореза на имовину. Такође, ако на непокретностима у јавној својини конкретни спортски центар има државину без правног основа (нпр. кад правни основ никада није постојао, кад је постојао па је отпао...), обвезник је пореза на имовину за те непокретности по основу државине без правног основа из члана 2. став 1. тачка 7) Закона.

У супротном, ако наведени спортски центар за непокретности у јавној својини није ималац ниједног од наведених права, корисник, односно држалац, побројаних у члану 2. став 1. тач. 3), 4), 5) или 7) Закона, за те непокретности није обвезник пореза на имовину.

По питању да ли је Спортски центар „Пинки-Земун“ д.о.о. Земун корисник у складу са одредбама Закона о јавној својини („Службени гласник РС”, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 - др. закон, 108/16, 113/17, 95/18 и 153/20) или ималац права коришћења у смислу одредаба наведеног закона, непокретности наведених у захтеву за мишљење, у прилогу вам достављамо копију мишљења Министарства финансија - Сектор за имовинско-правне послове, које је дато 11. априла 2022. године:

„Поводом вашег дописа од 30. марта 2022. године, у којем сте затражили мишљење о томе да ли је привредно друштво Спортски центар „Пинки-Земун“ д.о.о. Београд корисник или носилац права коришћења непокретности у јавној својини Републике Србије у складу са Законом о јавној својини („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 - др. закон, 108/16, 113/17, 95/18 и 153/20), обавештавамо вас о следећем:

Чланом 21. ст. 1. цитираног закона прописано је да јавно предузеће, друштво капитала чији је оснивач Републике Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе и њихова зависна друштва, која обављају делатност од општег интереса, користе непокретности које им нису уложене у капитал, а на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора закљученог са оснивачем, док је ставом 2. истог члана прописано да друштво капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које не обавља делатност од општег интереса може по основу уговора закљученог са оснивачем, уз накнаду или без накнаде, користити непокретности које му нису уложене у капитал, а које су неопходне за обављање делатности ради које је основано.

Чланом 24. истог закона прописано је да државни органи и организације, органи и организације аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе, носиоци права коришћења из члана 18. и корисници из члана 21. овог закона управљају покретним и непокретним стварима у јавној својини које користе, а да управљање стварима у јавној својини, у смислу става 1. овог члана, јесте њихово одржавање, обнављање и унапређивање, као и извршавање законских и других обавеза у вези са тим стварима, ако за одређени случај права коришћења, односно коришћења законом није нешто друго прописано.

Чланом 6. Одлуке Скупштине града Београда бр. 66-456/21-С од 30.08.2021. године о оснивању привредног друштва Спортски центар „Пинки-Земун“ д.о.о. Београд прописано је да друштво управља објектом, спортском халом „Пинки“ који се налази у Земуну, док је чланом 7. прописано да се основни капитал друштва састоји из новчаног капитала.

Имајући у виду чињеницу да оснивачки капитал Спортског центра „Пинки-Земун“ д.о.о. Београд чини само новац, да је

оснивачким актом утврђено да привредно друштво управља спортском халом „Пинки“, као и да нема доказа да су град Београд, као оснивач, и наведени спортски центар закључили уговор о давању на коришћење спортске хале, мишљења смо да привредно друштво Спортски центар „Пинки-Земун” д.о.о. Београд није корисник наведене спортске хале у смислу члана 19. Закона о јавној својини, већ само има право управљања.“

4. Утврђивање пореза на пренос апсолутних права код размене непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00322/2022-04 од 11.4.2022. год.)

Према одредби 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, 144/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права се плаћа код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) Закона,

Према одредби члана 25. став 5. Закона, кад се апсолутно право преноси по основу уговора о размени, обвезник пореза одређује се у складу са ст. 1. до 4. тог члана за свако апсолутно право из чл. 23. и 24. Закона које је предмет размене.

Основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности, осим на пренос права својине на употребљаваном моторном возилу (члан 27. став 1. Закона).

Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са чланом 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности (члан 27. став 2. Закона).

Кад обвезник нема обавезу подношења пореске пријаве у складу са чланом 34. Закона, рок из члана 27. став 2. Закона почиње да тече од дана предаје јавном бележнику, односно пореском органу, доказа од значаја за остваривање права на пореско ослобођење које порески орган не може прибавити разменом података између државних органа преко Сервисне магистрале органа, у складу са законом којим се уређује електронска управа (у даљем тексту: СМО), односно од дана истека рока остављеног обвезнику у пореском поступку за достављање тих доказа (члан 27. став 3. Закона).

Према одредби члана 27. став 4. Закона, ако порески орган у року из ст. 2. и 3. тог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена.

Код размене права из чл. 23, 24. и 24а Закона, пореска основица се утврђује за свако право које је предмет размене, у складу са одредбом чл. 27. и 27а Закона (члан 28. Закона).

Према одредби члана 31. став 1. тачка 5) Закона, порез на пренос апсолутних права се не плаћа на размену земљишта којом најмање једно правно или физичко лице коме је пољопривреда претежна делатност, односно занимање прибавља пољопривредно или шумско земљиште ради његовог груписања.

Према одредби члана 40. став 2. тачка 2) Закона, порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем пореског органа надлежног за пријем пореских пријава у складу са чланом 36. Закона - за пренос из члана 23. став 1. тач. 1), 2), 4) и 5) и става 2. тог члана и чл. 24. и 40а Закона, осим за пренос из тачке 1) овог става.

Сагласно одредби члана 141. ст. 1, 3. и 4. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“ бр. 18/16 и 95/18 - др. пропис, у даљем тексту: Закон о општем управном поступку), решење у писаном облику садржи увод, диспозитив (изреку), образложење, упутство о правном средству, потпис овлашћеног службеног лица и печат органа или други вид потврде о аутентичности. Диспозитив садржи кратку и јасну одлуку. По потреби, може да се подели у више тачака. У посебне тачке уносе се рок, услов или налог, кад их решење, у складу са законом, садржи, назнака да жалба не одлаже извршење решења и одлука о трошковима поступка. Образложење мора да буде разумљиво и да садржи кратко излагање захтева странке, чињенично стање и доказе на основу којих је оно утврђено, разлоге који су били одлучујући код оцене сваког доказа, прописе и разлоге који, с обзиром на утврђено чињенично стање, упућују на одлуку из диспозитива и разлоге зашто није уважен неки захтев или предлог. Образложење садржи и разлоге због којих је орган одступио од решења која је раније доносио у истим или сличним управним стварима. Ако је одлучено по слободној оцени, образложење садржи и пропис који орган овлашћује на то, разлоге којима се руководио при одлучивању и у којим границама и с којим циљем је применио овлашћење да одлучује по слободној оцени. Ако жалба не одлаже извршење решења, образложење садржи и позивање на закон који то предвиђа.

Имајући у виду наведено, када се преноси право својине на непокретности (конкретно, на пољопривредном земљишту) по основу уговора о размени непокретности између два физичка лица, обвезник пореза на пренос апсолутних права је сваки учесник у размени за право које преноси. Према томе, као учесник у размени Ви сте обвезник по основу преноса права својине на земљишту које у размени дајете за друго земљиште. С обзиром на то да сте

се уговором обавезали да ћете сносити трошкове пореза на пренос апсолутних права које проистичу из тог уговора о размени - Ви сте и солидарни јемац за плаћање пореза на пренос апсолутних права по основу преноса земљишта које Вам други учесник у размени преноси (за који пренос је други учесник у размени обвезник пореза). Као солидарни јемац дужник сте истог реда са пореским обвезником - другим учесником у размени, за право које стичете по предметном уговору, што значи да порески орган може, по свом избору, захтевати да измиристе пореску обавезу за коју је обвезник други учесник у размени и без претходног покушаја да ту обавезу наплати од пореског обвезника.

Основица пореза на пренос апсолутних права за земљиште које дајете у размени јесте, с обзиром да у приложеном уговору о размени није уговорена његова цена, тржишна вредност тог земљишта, коју утврђује надлежни порески орган у року прописаном Законом. Решењем о утврђивању пореза на пренос апсолутних права порез се утврђује пореском обвезнику. Дакле, решењем се порез утврђује Вама за земљиште које преносите другом учеснику у размени, а другом учеснику у размени пореска обавеза се решењем утврђује за земљиште које то лице преноси у циљу испуњавања своје уговорне обавезе. Наведена решења мора да буду јасна и разумљива пореском обвезнику и да садрже, између осталог, и чињенично стање и доказе на основу којих је пореска обавеза у сваком конкретном случају утврђена.

Када се, као накнада за пренос права својине на једном земљишту, даје друго земљиште уз доплату у новцу, накнаду за пренос првог земљишта чини збир вредности другог земљишта и новца који се даје као доплата.

5. Да ли је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге и вредност непокретности у њима исказује по методу

фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, у обавези да уради „нову” процену фер вредности непокретности из разлога што је након последње извршене процене предметне непокретности реконструисао, вршио њихову доградњу и пренамену и изградио нове непокретности за које нема процењену вредност?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00895/2021-04 од 07.3.2022. 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 складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 7. став 10. Закона, за непокретност из ст. 1. и 8. тог члана и члана 7а став 6. Закона, за експлоатациона поља и за објекте из члана 7. став 5. Закона, коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се угврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година) или у текућој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске, основица пореза на имовину за ту годину је њена

набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом члана 7. ст. 1. до 9. и става 12. 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.

Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на утврђује самоопорезивањем (члан 33. став 1. Закона).

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.

Према одредби члана 43. Закона 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, 144/20 и 96/21), чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа. Као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити. Утврђивање

чињеница у поступку пореске контроле врши се и према одредбама чл. 117-139. овог закона.

Одредбе овог закона којима су уређена овлашћења Пореске управе, права и обавезе пореских обвезника, овлашћења пореских инспектора и пореских извршитеља Пореске управе, сходно се примењују и на овлашћења јединице локалне самоуправе, односно на права и обавезе обвезника изворних јавних прихода из члана 2а став 1. овог закона, на овлашћења пореских инспектора јединице локалне самоуправе и пореских извршитеља јединице локалне самоуправе, у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних прихода јединице локалне самоуправе на које се примењује овај закон (члан 2б став 1. ЗППА).

- Имајући у виду наведено, када обвезник пореза на имовину који води пословне књиге и вредност непокретности у својим пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, у току године изгради непокретност или изврши доградњу постојеће непокретности или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину, дужан је да за те непокретности порез на имовину за пореску годину утврди самоопорезивањем, при чему је основица пореза у наведеном случају набавна вредност изграђених непокретности односно дограђеног дела непокретности исказана у пословним књигама тог пореског обвезника.

Напомињемо да се за имовину за коју пореска обавеза настане у току пореске године, порез на имовину за ту годину утврђује за период од настанка пореске обавезе до истека те године, односно до престанка пореске обавезе у тој години.

- За непокретности за које је обвезнику 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 пореска обавеза настала пре пореске године, пореска основица је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према мишљењу Министарства финансија - Сектор за финансијски систем Број: 011-00-00895/2021-04 од 17. септембра, које је дато по питању дужности обвезника да након 2017. године (када је извршена процена фер вредности непокретности) поново уради процену вредности непокретности (након што је извршио реконструкцију постојећег објекта и изградио нове објекте):

„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.

Одредбама члана 24. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се

припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Што се тиче начина вредновања непокретности, овим путем посебно указујемо на примену Међународног рачуноводственог стандарда (МРС) 6: Некретнине, постројења и опрема.

Наиме, правна лица могу да, у складу са МРС 16, бирају између набавне вредности или фер вредности, приликом вредновања некретнина, постројења и опреме у складу са својим рачуноводственим политикама (параграф 29. МРС 16: Ентитет се опредељује или за модел набавне вредности из параграфа 30 или за модел ревалоризације из параграфа 31, када бира своју рачуноводствену политику и примењује ту политику на целу групу некретнина, постројења и опреме),

Одредбама параграфа 31. МРС 16 прописано је да након што се признају као средство некретнине, постројења и опрема чија се фер вредност може поуздано одмерити, књиже се по ревалоризованом износу, који представља њихову фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке због умањења вредности. Ревалоризација се врши довољно редовно, како би се обезбедило да се књиговодствена вредност битно не разликује од вредности до које би се дошло коришћењем фер вредност на крају извештајног периода.

Учесталост ревалоризовања зависи од промена фер вредности некретнина, постројења и опреме које се ревалоризују. Када се фер вредност ревалоризованог средства битно разликује од његове књиговодствене вредности, потребна је даља ревалоризација. Неке некретнине, постројења и опрема могу показивати знатна и променљива кретања фер вредности, због чега је потребно вршење ревалоризације једном у току године. Код оних некретнина, постројења и опреме код којих су кретања фер вредности незнатна,

није потребно тако често ревалоризовање, Уместо тога, може бити неопходно да се ставке ревалоризују само једном на сваких три или пет година (параграф 32. МРС 16).

Имајући у виду наведено, пре свега желимо да укажемо да је свако правно лице (укључујући обвезника у конкретном случају) дужно да, у складу са општим актом (члан 8. став 1. Закона), утврди своје рачуноводствене политике, у оквиру којих треба да уреди питања вредновања имовине (у конкретном случају непокретности). У случају да се обвезник одлучио за примену за фер вредности (модел ревалоризације), процена вредности се врши минимум једном на сваких 3-5 година, а може и чешће (једном у току године) у зависности од кретања тржишне вредности („Неке некретнине, постројења и опрема могу показивати знатна и променљива кретања фер вредности, због чега је потребно вршење ревалоризације једном у току године”).

С обзиром да је сагласно МРС 16 прописано да неке некретнине могу показивати значајна одступања у смислу фер вредности током једне године, а како је у конкретном случају обвезник након извршене процене (у 2017. години) извршио реконструкцију и доградњу тог објекта 2019. године (уз изградњу нових објеката) и да је поменуто (како је наведено захтеву) утицало на изглед и вредност непокретности, мишљења смо да би обвезник требало да, у циљу истинитог и објективног приказивања имовине у својим пословним књигама, изврши поновну процену фер вредности поменутих непокретности.

Међутим, поново истичемо да би у самом акту обвезника којим су утврђене рачуноводствене политике ово питање морало да буде детаљније регулисано. Уколико то није случај, мишљења смо да „рок важења” раније извршене процене свакако може да буде максимално пет година.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају обвезник је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.”

С обзиром на то да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа, при чему се као доказ у пореском поступку могу употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже надлежни орган јединице локалне самоуправе (прикупљене од пореског обвезника или трећих лица), као и налаз вештака и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити, пореска основица и у конкретном случају утврђује се на основу свих расположивих доказа којима се чињенице могу утврдити.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Коришћење олакшице по основу зараде новонастањеног обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1005/2021-04 од 12.5.2022. год.)

Одредбом члана 15в 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да основицу пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим послодавцем, при чему заснива радни однос на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање и за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, чини основица из члана 15а став 2. овог закона умањена за 70%.

Сагласно одредби члана 15в став 4. тачка 2) Закона, новонастањеним обвезником из става 1. овог члана сматра се обвезник који у моменту закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем има мање од 40 година живота, а који је у периоду од 12 месеци који претходе закључењу уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравио ван територије Републике Србије ради даљег школовања, односно стручног усавршавања.

Начин остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника, за зараду коју остварује по основу радног односа на неодређено време са квалификованим

послодавцем, ближе је уређен Правилником о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника („Службени гласник РС”, бр. 137/20, у даљем тексту: Правилник).

Према одредбама члана 5. став 1. Правилника, период боравка из члана 15в став 4. тачка 2) Закона новонастањени обвезник који заснива радни однос са квалификованим послодавцем документује тако што квалификованом послодавцу доставља исправе, и то:

1) потврду о промени пребивалишта, односно боравишта у Републици Србији, издату од надлежног органа у Републици Србији, из које се може утврдити да то лице у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, није имало пребивалиште, односно боравиште на територији Републике Србије; или

2) потврду о пребивалишту или боравишту у другој држави, издату од надлежног органа друге државе, или извод из одговарајућег регистра страног надлежног органа, из које се може утврдити да је то лице у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, имало пребивалиште или боравиште у другој држави.

Сагласно члану 5. став 2. Правилника, новонастањени обвезник, поред исправа из става 1. овог члана, квалификованом послодавцу са којим заснива радни однос доставља и писану изјаву којом то лице потврђује да је у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем претежно боравило на територији друге државе, а која изјава садржи и податке о држави, односно државама у којима је боравило, и да то лице непрекидно или са прекидима није боравило на територији Републике више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем.

Новонастањени обвезник, поред исправа из ст. 1. и 2. члана 5. Правилника, квалификованом послодавцу са којим заснива радни

однос доставља и уверење, диплому или потврду о завршеном средњем или високом образовању или завршеним постдипломским студијама или студијама првог, другог или трећег степена у другој држави или потврде о другом виду стручног усавршавања у другој држави, због чега је непрекидно или са прекидима боравио ван територије Републике више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем (члан 5. став 3. Правилника).

Физичко лице - држављанин Републике Србије који има мање од 40 година живота у моменту закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем, који је у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења тог уговора о раду претежно боравио ван територије Републике Србије (непрекидно или са прекидима боравио ван територије Републике Србије више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем) ради школовања, односно стручног усавршавања, о чему квалификованом послодавцу достави документацију из члана 5. Правилника, може се сматрати лицем које испуњава услове као новонастањени обвезник из члана 15в став 4. тачка 2) Закона.

Стручним усавршавањем могу се сматрати и стручни курсеви и обуке које је запослени, током периода боравка и рада код послодавца у другој држави, у оквиру редовног запослења, похађао у циљу стицања посебних знања, вештина и способности, а о чему поднесе валидну документацију сагласно члану 5. став 3. Правилника.

2. Како се остварује право на ослобођење од плаћања дела пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно пензијско

и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица исплаћене закључно са 31. децембром 2022. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-702/2020-04 од 12.5.2022. год.)

Према одредби члана 21ж 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон), послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице) ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 13. члана 21ж Закона, послодавац из става 1. овог члана ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 70% пореза - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 65% пореза - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 60% пореза - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Према одредби члана 45ђ став 1. 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима), послодавац који заснује радни

однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице) ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Сагласно ставу 13. члана 45ђ Закона о доприносима, послодавац из става 1. овог члана ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање из става 1. овог члана, на следећи начин:

- 1) 100% доприноса - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2020. године;
- 2) 95% доприноса - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2021. године до 31. децембра 2021. године;
- 3) 85% доприноса - за зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2022. године.

Доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за квалификовано новозапослено лице, за које се остварује право на ослобођење од плаћања доприноса плаћају се из буџета Републике Србије, а за потребе остваривања права из пензијског и инвалидског осигурања сматрају се плаћеним у моменту доспелости (члан 45ђ став 17. Закона о доприносима).

Имајући у виду наведене законске одредбе, право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу зараде квалификованог новозапосленог лица, остварује послодавац. Ослобођење се остварује тако што се послодавац ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, у проценту за који остварује ослобођење од плаћања. Наиме, послодавац из бруто зараде запосленог обуставља обрачунати износ пореза и доприноса за пензијско и инвалидско

осигурање и за тај износ умањује се бруто зарада запосленог, с тим да тако обрачунати и обустављени износ пореза и доприноса (из зараде) не уплаћује у целости на прописани уплатни рачун јавних прихода, већ део (у проценту за који остварује право на ослобођење од плаћања) задржава за себе као олакшицу коју остварује сагласно члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима. Доприноси за пензијско и инвалидско осигурање за које послодавац остварује право на ослобођење од плаћања за квалификовано новозапослено лице плаћају се из буџета Републике Србије.

3. Да ли лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2021. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, а које је у том периоду, односно у делу тог периода имало статус осигураника самосталних делатности као предузетник, може да стекне статус квалификованог новозапосленог лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-77/2022-04 од 28.4.2022. год.)

Одредбом члана 21ж 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице) ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог

новозапосленог лица, за зараду исплаћену зајучно са 31. децембром 2022. године.

Послодавац из става 1. овог члана је послодавац, правно или физичко лице, који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године до 31. децембра 2022. године са квалификованим новозапосленим лицем из ст. 5. и 6. овог члана закључи уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који је квалификовано новозапослено лице пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања (члан 21ж став 2. Закона).

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, послодавац који је на дан 31. децембра 2020. године имао највише 30 запослених и који у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2020. године закључно са 31. децембром 2021. године је закључио, односно од 1. јануара 2022. године до 31. децембра 2025. године закључи са квалификованим новозапосленим лицем уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи и који то лице пријави на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2025. године (члан 21ж став 3. Закона).

Послодавац из става 3. овог члана не може да оствари пореско ослобођење по основу зараде исплаћене у периоду од 1. јануара 2023. године до 31. децембра 2025. године за квалификовано новозапослено лице из ст. 5. и 6. овог члана, са којим је закључио уговор о раду после 30. јуна 2021. године, а које је претходно у било ком тренутку после 1. јануара 2020. године било запослено код послодавца који је према редовном годишњем финансијском извештају за 2020. годину имао просечно више од 30 запослених (члан 21ж став 4. Закона).

Одредбом члана 21ж став 7. Закона прописано је да се квалификованим новозапосленим лицем сматра и лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2021. године

није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач, односно члан, а које је у том периоду имало статус осигураника самосталних делатности као предузетник, уколико статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач, односно члан стекне у периоду од 1. јануара 2022. године до 30. априла 2022. године заснивањем радног односа код послодавца из става 3. овог члана или код другог послодавца који је на дан 31. децембра 2020. године имао највише 30 запослених.

Имајући у виду наведено, послодавац који заснује радни однос са лицем које се према одредбама члана 21ж Закона сматра квалификованим новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица.

Статус квалификованог новозапосленог лица може да стекне лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2021. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је у том периоду имало статус осигураника самосталних делатности као предузетник. С тим у вези, потребно је да у периоду од 1. јануара 2022. године до 30. априла 2022. године заснивањем радног односа (код послодавца из става 3. члана 21ж Закона или код другог послодавца који је на дан 31. децембра 2020. године имао највише 30 запослених) то лице стекне статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан.

Дакле, лице које ни у једном тренутку у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2021. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у том друштву, а које је у том периоду, односно у делу тог периода имало статус осигураника самосталних делатности као предузетник, сматра се лицем које може да стекне статус квалификованог новозапосленог лица.

4. Да ли предузетник паушалац, као резидентни исплатилац прихода правном лицу које није порески резидент Републике Србије, обрачунава и наплаћује порез по одбитку на приходе које по основу давања у закуп покретних ствари остварује то нерезидентно правно лице (закуподавац)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-171/2022-04 од 20.4.2022. год.)

Према одредби члана 32. став 2. 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник), односно на паушално утврђени приход (у даљем тексту: предузетник паушалац).

Одредбом члана 43. став 1. Закона прописано је да су обвезници из члана 32. овог закона дужни да воде пословне књиге и да у њима исказују пословне промене у складу са законом којим се уређује рачуноводство, односно на начин одређен овим законом.

Предузетник из члана 32. став 2. овог закона који порез плаћа на стварни приход, води књиге по систему двојног књиговодства у складу са законом којим се уређује рачуноводство (члан 43. став 2. Закона).

Предузетници паушалци дужни су да воде само пословну књигу о оствареном промету (члан 43. став 4. Закона).

Одредбом члана 104. Закона прописано је да предузетник који води пословне књиге обрачунава и наплаћује порез по одбитку на приходе које остварује правно лице у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица.

Одредбом члана 40. став 1. тачка 4) 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 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21) прописано је да уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике Србије.

Сагласно наведеним законским одредбама, предузетник паушалац (као обвезник из члана 32. Закона који је према члану 43. Закона дужан да воде пословне књиге) који води пословну књигу о оствареном промету, као резидентни исплатилац прихода правном лицу које није порески резидент Републике Србије, обрачунава и наплаћује порез по одбитку на приходе које по основу давања у закуп покретних ствари остварује то нерезидентно правно лице (закупавац), у складу са чланом 104. Закона и чланом 40. Закона о порезу на добит правних лица.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Када застарева право надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00063/2022-04 од 29.06.2022. год.)

Одредбама члана 2а 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, 144/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске акте, пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;

3) откривање пореских кривичних дела;

4) брисана

4а) брисана

5) брисана

6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. 9) и 12) и чл. 161, 164. и 167-171. ЗПППА.

Одредбама члана 23. ЗПППА прописано је да пореска обавеза престаје:

1) наплатом пореза;

2) застарелошћу пореза;

3) отписом пореза;

4) на други законом прописани начин.

Неплаћена пореска обавеза пореског обвезника - правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкрутством, престаје, осим ако је ради њене наплате уписано заложно право у јавним књигама или регистрима, односно ако је, поред пореског обвезника, друго лице одговорно за њено испуњење.

У случају из става 1. тач. 2)-4) и става 2. овог члана, Пореска управа доноси решење о престанку пореске обавезе.

Одредбама члана 114. ЗПППА прописано је да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Одредбама члана 114д ЗПППА прописано је да се застарелост прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања.

После прекида застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Одредбама члана 114ж ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости.

Сагласно наведеном, право надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Уколико надлежни порески орган против пореског дужника предузима радње у циљу утврђивања и наплате пореске обавезе, рок застарелости се прекида сваком радњом надлежног пореског органа предузетом против пореског обвезника у том циљу и после прекида застарелост почиње да тече изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

С тим у вези, надлежни порески орган, по истеку рока од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, због застарелости.

Уколико надлежни порески орган поступа по захтеву пореског обвезника, о истом може одлучити без обзира на то по ком основу је наступила застарелост, односно утврдити да нису испуњени услови за наступање застарелости по било ком основу.

2. Застарелост пореске обавезе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01380/2021-04 од 28.06.2022. год.)

Одредбом члана 1. 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, 144/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Према одредбама члана 3. ЗПППА, ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на друкчији начин, примењују се одредбе ЗПППА.

Ако ЗПППА није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се

уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 23. прописано је да пореска обавеза престаје:

Пореска обавеза престаје:

- 1) наплатом пореза;
- 2) застарелошћу пореза;
- 3) отписом пореза;
- 4) на други законом прописани начин.

Неплаћена пореска обавеза пореског обвезника - правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкротством, престаје, осим ако је ради њене наплате уписано заложно право у јавним књигама или регистрима, односно ако је, поред пореског обвезника, друго лице одговорно за њено испуњење.

У случају из става 1. тач. 2)-4) и става 2. овог члана, Пореска управа доноси решење о престанку пореске обавезе.

Одредбама члана 114. ЗПППА прописано да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Према члану 114а ЗПППА прописано је да право пореског обвезника на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и

повраћај споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања.

Према члану 114ж ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости.

Одредбама члана 114з ЗПППА прописано је да застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;

2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети,

3) за време када је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости из става 1. овог члана не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

Одредбама члана 63. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/16 и 95/18 – аутентично тумачење, у даљем тексту: ЗУП) прописано је да се записник саставља о усменој расправи, другој важнијој радњи у поступку и о важнијим усменим изјавама странака, других учесника у поступку и трећих лица.

У записник се уноси назив органа, радња која се предузима, место, дан и час када се радња предузима, управна ствар која је предмет поступка, лична имена овлашћених службених лица, присутних странака, њихових заступника и других лица и опис тока и садржине предузете радње и датих изјава, као и податак о исправама које су коришћене.

Ако лице одбије да потпише записник или оде са места предузимања радње пре него што је записник закључен, то се уноси у записник, са разлосима због којих је одбијено потписивање записника.

Записник који је сачињен сагласно пропису јесте јавна исправа и доказ о току и садржини предузетих радњи и датих изјава, изузев у деловима на које је стављена примедба.

Одредбама члана 90. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да се поступак покреће захтевом странке или по службеној дужности. Поступак се покреће по службеној дужности кад је то прописом одређено или кад орган утврди или сазна да је, с обзиром на чињенично стање, неопходно да се заштити јавни интерес.

Одредбама члана 90. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да је поступак покренут захтевом странке кад орган прими захтев странке. Поступак је покренут по службеној дужности који је у интересу странке кад орган предузме било коју радњу ради вођења поступка.

Одредбом члана 102. ЗУП прописано је да орган утврђује чињенице и околности од значаја за поступање у управној ствари.

Странка не мора да прибави доказе које може да прибави орган, нити уверења и друге исправе које органи нису дужни да издају.

Одредбама члана 104. ЗУП прописано је да орган може непосредно да одлучи о управној ствари:

1) ако је чињенично стање утврђено на основу чињеница и доказа које је странка изнела у захтеву или на основу општепознатих чињеница или чињеница које су познате органу;

2) ако чињенично стање може да се утврди на основу података из службених евиденција, а странка не мора да се изјасни ради заштите њених права и правних интереса;

3) ако се доноси усмено решење, а чињенице на којима се оно заснива су учињене вероватним (члан 116. ст. (5) и (6) ЗУП);

4) ако је то посебним законом одређено.

У поступку непосредног одлучивања од странке се не узима изјава и не води испитни поступак.

Одредбама члана 106. ст. 1. и 2. ЗУП прописано је да се испитни поступак води ако у поступку непосредног одлучивања не могу да се утврде чињенице које су од значаја за поступање у управној ствари или ако странкама мора да се пружи прилика да се изјасне ради заштите њихових права и правних интереса.

Странка има право да се у испитном поступку изјасни о чињеницама које су изнете и о понуђеним доказима, да учествује у извођењу доказа, поставља питања другим странкама, сведоцима и вештацима, износи чињенице које су од значаја за поступање у управној ствари, предлаже доказе, износи правне тврдње и побија тврдње које се не слажу с њеним.

1) Сагласно наведеним одредбама ЗПППА, право надлежног пореског органа на наплату пореске обавезе застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, тј. од првог дана наредне

године од године у којој је та обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Уколико је надлежни порески орган против пореског дужника предузимао радње у циљу наплате пореске обавезе, рок застарелости права на наплату се прекидао сваком радњом пореског органа предузетом против пореског дужника у циљу наплате и после прекида почињао да тече изнова, а време које је протекло пре прекида није се рачунало у законом одређени рок за застарелост.

2) Право на наплату пореске обавезе, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало наплатити, осим у случајевима из члана 114з ЗПППА када је прописано да застарелост права надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;

2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;

3) за време када је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости у наведеним случајевима не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

3) Сходно одредбама ЗПППА, Пореска управа у случају престанка пореске обавезе застарелосту пореза, доноси решење о томе.

4) Надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање у погледу застарелости пореске обавезе, да ли је било прекида, односно застоја застарелости

и да ли је, у вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе по основу застарелости.

Уколико је, сагласно одредбама ЗУП, одржан испитни поступак, надлежни порески орган је пре доношења решења, дужан да донесе записник (о усменој расправи, другој важнијој радњи у поступку и о важнијим усменим изјавама пореских обвезника), који порески обвезник потписује, а уколико одбије да потпише записник то се уноси у исти, са разлозима због којих је одбијено потписивање записника.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Да ли постоји обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је као носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава, води пословне књиге, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит и по основу обављања пољопривредне делатности је обвезник пореза на додату вредност, а истовремено је запослено код послодавца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-246/2022-04 од 18.4.2022. год.)

Одредбом члана 31. 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се приходом од самосталне делатности сматра приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. Закона (члан 32. став 1. Закона).

Одредбом члана 32. став 3. Закона прописано је да се обвезником, у смислу става 1. тог члана Закона, сматра и обвезник пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства - физичко

лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област, које води пословне књиге у складу са Законом и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник пољопривредник).

Одредбом члана 32. став 4. Закона прописано је да се обвезником у смислу става 1. тог члана Закона, сматра и физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, као и свако друго физичко лице које обавља делатност независно од тога да ли је та делатност регистрована и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник друго лице).

Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство за обвезника који је дужан да води двојно књиговодство, односно у складу са прописом из члана 49. овог закона за обвезника који води просто књиговодство, на начин утврђен овим законом (члан 33. став 2. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 3) 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, 44/21 и 18/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Одредбом члана 6. тачка 22) Закона о доприносима прописано је да је пољопривредник осигураник који обавља пољопривредну делатност.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), према одредби члана 12. став 1. Закона о доприносима, допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом.

Изузетно од одредбе става 1. тог члана Закона о доприносима, обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу запослења, односно по основу самосталне делатности искључује обавезу плаћања доприноса по основу пољопривредне делатности (став 2. члан 12. Закона о доприносима).

Према одредби члана 10. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19 и 62/21, у даљем тексту: Закон о ПИО), обавезно осигурана лица (осигураници), у смислу овог закона, јесу:

- 1) запослени (осигураник запослени);
- 2) лица која самостално обављају делатност (осигураник самосталних делатности);
- 3) пољопривредници (осигураник пољопривредник).

Ако лице истовремено испуњава услове за осигурање по више основа из става 1. овог члана, основ осигурања одређује се на тај начин што постојање основа осигурања по претходној тачки искључује основ осигурања из наредне тачке (члан 10. став 2. Закона о ПИО).

Обавезе за плаћање доприноса по основу осигурања утврђују се у складу са овим законом (члан 10. став 3. Закона о ПИО).

Према члану 13. став 1. Закона о ПИО, осигураници пољопривредници су лица која се баве пољопривредном делатношћу као носиоци пољопривредног домаћинства, чланови пољопривредног домаћинства, носиоци породичног пољопривредног газдинства, чланови породичног пољопривредног газдинства или чланови мешовитог домаћинства, ако нису осигураници запослени, осигураници самосталних делатности, корисници пензије или нису на школовању. Пољопривредним домаћинством, породичним пољопривредним газдинством, односно мешовитим домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода, без обзира на сродство између његових чланова, на пољопривредном домаћинству, односно газдинству са најмање 0,5 хектара пољопривредног земљишта, односно са мање од 0,5 хектара пољопривредног земљишта, другог земљишта или грађевинске целине на којем се обавља сточарска, повртарска или виноградарска производња, узгој рибе, гајење печурака, пужева, пчела и други узгој или гајење.

Чланом 14. став 1. Закона о ПИО је прописано да се својство осигураника стиче даном почетка, а престаје даном престанка запослења, обављања самосталне или пољопривредне делатности, односно обављања уговорених послова.

Сагласно наведеним законским одредбама, када је физичко лице у радном односу код послодавца и по том основу је осигураник запослени, а истовремено је носилац породичног пољопривредног газдинства и које (физичко лице) се определило да води пословне књиге (сагласно члану 33. став 2. Закона), имајући у виду одредбу члана 12. став 2. Закона о доприносима сматрамо да не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу обављања пољопривредне

делатности с обзиром да је лице у предметном случају обавезно осигурано као запослени.

2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице - страног држављанина који је оснивач привредног друштва у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-186/2017-04 од 15.4.2022. год.)

Према наводима у захтеву, физичко лице које је држављанин Краљевине Шпаније, оснивач је и директор у два привредна друштва у Републици Србији, са којима није засновало радни однос. Физичко лице је директор у оба привредна друштва, са којима је закључио уговор о правима и обавезама директора и по основу обављања послова директора не остварује накнаду за свој рад. Даље се истиче да је физичко лице у радном односу у Краљевини Шпанији, где је обавезно социјално осигурано по основу запослења. Поред тога, напомиње се да једно привредно друштво нема запослене и да не обавља привредну делатност па нема промет и не остварује приходе, док друго привредно друштво има запослене и остварује приходе по основу обављања делатности.

Одредбом члана 6. тачка 1) 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, 44/21 и 118/21, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је обвезник доприноса осигураник и послодавац или исплатилац прихода, на чији терет се плаћа допринос.

Одредбом члана 6. тачка 3) Закона о доприносима прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Сагласно одредби члана 6. тачка 15) Закона о доприносима, оснивач, односно члан привредног друштва је 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.

Према одредби члана 7. став 1. тачка 7) Закона о доприносима, обвезници доприноса за пензијско и инвалидско осигурање су осигураници, у складу са законом који уређује систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања, који су оснивачи, односно чланови привредног друштва.

Према одредби члана 8. став 1. тачка 7) Закона о доприносима, обвезници доприноса за здравствено осигурање су осигураници, у складу са законом који уређује систем обавезног здравственог осигурања, који су оснивачи, односно чланови привредног друштва.

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва је најмање најнижа месечна основица из члана 37. овог закона (члан 23. став 1. Закона о доприносима).

Доприносе за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа привредно друштво чији је члан (члан 53. Закона о доприносима).

Према одредби члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19 и 62/21), осигураници самосталних делатности су лица која

су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом, који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан.

Радом, у смислу става 1. тачка 2) тог члана закона, сматра се и представљање и заступање привредних друштава од стране њихових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације (члан 12. став 2. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

Одредбом члана 11. став 1. тачка 17) Закона о здравственом осигурању („Службени гласник РС”, бр. 25/19) прописано је да су осигураници лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом, који у њима раде без заснивања радног односа.

Имајући у виду наведене законске одредбе, за физичко лице - оснивача привредног друштва (које није засновало радни однос у том привредном друштву), које лице је као осигураник обавезно осигурано према законима којима се уређује систем обавезно социјалног осигурања, обрачунавају се и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање (допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а ако није осигурано по другом основу и допринос за здравствено осигурање). Доприносе за обавезно социјално осигурање за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа привредно друштво чији је он члан. Доприноси за обавезно социјално осигурање се обрачунавају и плаћају на основицу коју чини најмање најнижа месечна основица из члана 37. Закона о доприносима.

Околност да је физичко лице истовремено оснивач и директор два привредна друштва (са којима није засновало радни однос) од којих, како се наводи, једно привредно друштво нема запослене и не остварује приходе, а друго има запослене и остварује

приходе, није од значаја за постојање обавезе обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за то лице као оснивача привредног друштва (осигураник по том основу).

У вези са остваривањем права из обавезног социјалног осигурања за физичко лице страног држављанина који је оснивач и директор привредног друштва у Републици Србији, за давање одговора надлежно је Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарство здравља, као ресорно надлежна за област пензијског и инвалидског осигурања и здравственог осигурања.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Престанак наплате републичке административне таксе за мишљења о примени републичких прописа који се тренутно наплаћују у следећим поступцима:

- за исправу о хомологацији;
- за издавање потврде ЕУРО 3 за употребљавана возила (за издавање уверења о појединачном одобрењу возила;
- за потврду у вези испуњености услова прописаних нормом „ЕУРО 3”);
- саопштење о хомологацији типа производа (за решење, односно саопштење о хомологацији);
- за додељивање (проширење), повлачење, одбијање, односно престанак серијске производње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00523/2022-04 од 23.6.2022. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. и 2. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 - исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 - др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 - др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 - исправка, 50/18, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом.

„Органи” јесу институције, државни органи и организације, органи покрајинске аутономије и локалне самоуправе када врше поверене послове, као и предузећа, привредна друштва и друге организације којима је поверено вршење јавних овлашћења (члан 1а тачка 3) Закона).

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа (члан 3. став 1. Закона).

У смислу члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако овим законом није друкчије прописано.

Тарифним бр. 2. Одељка А Тарифе прописано је плаћање такси за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, и то:

- таксе за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа физичком лицу 1.660,00 динара,

- за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику, односно физичком лицу уписаном у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом 13.470,00 динара.

Тарифним бројем 100. Одељка А Тарифе прописане су таксе:

- за решење, односно саопштење о хомологацији, односно за додељивање (проширење), повлачење, одбијање, односно престанак серијске производње 2.470,00 динара;

- за исправу о хомологацији 2.470,00 динара.

Тарифним бројем 101. став 2. Одељка А Тарифе прописана је такса за потврду у вези испуњености услова прописаних нормом „EURO 3” у износу од 2.470,00 динара.

Уредбом о ценама услуга које врши Агенција за безбедност саобраћаја („Службени гласник РС“, бр. 83/2021, у даљем тексту: Уредба) прописане су, између осталог, цене за следеће услуге:

- за издавање уверења (потврде) о појединачном одобрењу возила;

- за пружене услуге у поступку оцене усаглашености са једнообразним техничким условима у складу са прописима о хомологацији;

- услуге обраде документације за хомологације типа производа;
- услуге обраде документације за проширење хомологације типа производа;
- издавања потврде о усклађености при контроли саобразности производње хомологованог типа производа.

Сходно члану 2. тачка 18б) Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - исправка, 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 118/21 - др. закон), јавне услуге су све услуге које су корисници јавних средстава у складу са законом обавезни да пружају правним и физичким лицима.

Сагласно претходно наведеном, републичка административна такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа наплаћује се када орган на основу захтева обвезника таксе, тумачи, односно даје објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа који су из оквира његове надлежности. Према томе, уколико орган у поступку који спроводи не даје тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа не може за те поступке да наплаћује републичку административну таксу за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа.

Такође, напомињемо да се, сходно Закону, такса плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше. Дакле, ако орган (у конкретном случају, корисник јавних средстава који није корисник буџетских средстава) пружа услуге за које му нису поверена јавна овлашћења и за исте наплаћују цену у складу са актом Владе, односно својим подзаконским актом, мишљења смо да се за захтев лица за вршење тих услуга не може наплатити републичка административна такса. С тим у вези, неопходно је да Агенција за безбедност саобраћаја сагледа да ли су претходно наведене услуге за које је цена прописана

Уредбом, услуге чије је пружање уговорено са физичким и правним лицима на основу њихове слободне воље или су у питању јавне услуге у смислу закона којим се уређује буџетски систем, па уколико се ради о јавним услугама које врши на основу јавног овлашћења потребно је да достави иницијативу да се за те услуге, издавање списа, односно вршење радњи пропишу републичке административне таксе.

2. Ослобођење од плаћања републичке административне таксе Института за низијско шумарство и животну средину, Нови Сад, када поднесе захтев надлежном органу да му се изврши одређени спис и радња прописана тим законом, у складу са одредбом члана 18. тачка 4) Закона о републичким административним таксама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00500/2022-04 од 09.6.2022. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. и 2. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 - исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 - др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 - др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 - исправка, 50/18, 95/18, 38/19, 86/19, 90/19 - исправка, 98/20, 144/20 и 62/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом.

„Органи” јесу институције, државни органи и организације, органи покрајинске аутономије и локалне самоуправе када врше поверене послове, као и предузећа, привредна друштва и друге организације којима је поверено вршење јавних овлашћења (члан 1а тачка 3) Закона).

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 18. тачка 4) Закона, ослобађају се плаћања таксе установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Тарифним бр. 64ж, 64з и 78е Одељка А Тарифе прописано је плаћање следећих такси: за поднету пријаву за здравствени преглед матичњака врба и топола и објеката за производњу селекционисаног, квалификованог и тестираног шумског семена за текућу годину, за поднету пријаву за здравствени преглед објеката за производњу садног материјала шумског и украсног дрвећа и жбуња за текућу годину, односно за подношење пријаве за контролу производње семена и садног материјала шумског дрвећа по захтеву за један објекат за текућу годину, до 100 km удаљености од Београда или Новог Сада.

Сагласно одредби члана 3. Закона о јавним службама („Службени гласник РС“, бр. 42/91, 71/94, 79/05 - др. закон и 83/14 - др. закон, у даљем тексту: Закон о јавним службама), ради обезбеђивања остваривања права утврђених законом и остваривања другог законом утврђеног интереса у области: образовања, науке, културе, физичке културе, ученичког и студентског стандарда, здравствене заштите, социјалне заштите, друштвене бриге о деци, социјалног осигурања, здравствене заштите животиња, оснивају се установе.

Сходно члану 4. Закона о јавним службама, установу, предузеће и други облик организовања за обављање делатности односно послова из члана 3. тог закона могу основати: Република, аутономна покрајина, град, општина и друга правна и физичка лица.

Према члану 46. Закона о науци и истраживањима („Службени гласник РС“, бр. 49/19), истраживачко-развојни институт јесте установа, односно привредно друштво чију претежну делатност чине примењена и развојна истраживања усмерена ка задовољавању

потреба непосредних корисника резултата истраживања, и основна истраживања као основа за примењена и развојна истраживања.

Одредбом члана 2. став 1. Статута Института за низијско шумарство и животну средину (у даљем тексту: Статут) који је донет Одлуком Управног одбора XII Број: 20-95-1, од 30.06.2020. године, прописано је, између осталог, да је Институт основан од стране Извршног већа Аутономне Покрајине Војводине као установа у складу са прописима о јавним службама чију претежну делатност чине примењена и развојна истраживања усмерена ка задовољавању потреба непосредних корисника резултата истраживања и основна истраживања као основа за примењена и развојна истраживања.

Институт је научноистраживачка организација, са статусом правног лица, која послује као установа. Институт се налази у саставу Универзитета у Новом Саду, у смислу закона и опшних аката Универзитета у Новом Саду (члан 13. Статута).

Сходно наведеном, установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе, ослобођене су плаћања републичких административних такси, независно од врсте списка и радњи који се по њиховом захтеву издају, односно врше.

Према томе, када Институт за низијско шумарство и животну средину, Нови Сад, који је уписан у судски регистар као установа основана од стране Извршног већа Аутономне Покрајине Војводине у складу са прописима о јавним службама, поднесе захтев надлежном органу (нпр. Управи за шуме у оквиру Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде) за пријаву за вршење контроле производње репродуктивног материјала шумског дрвећа и обавезни здравствени преглед објеката за производњу шумског садног материјала, ослобођен је плаћања таксе у складу са одредбом члана 18. тачка 4) Закона.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Поступак давања јавне површине на коришћење и висина накнаде за коришћење јавне површине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00220/2022-04 од 29.6.2022. год.)

Према одредби члана 236. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис и 15/21 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавне површине су 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.

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 (члан 236. став 2. Закона).

Према одредби члана 236. став 3. Закона, 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.

Сходно одредби члана 239. Закона, највиши износ накнаде за коришћење јавне површине прописан је у Прилогу 12. Закона.

Критеријуми за прописивање висине накнада су: време коришћења простора, зона у којој се налази простор који се користи, уколико је зона утврђена актом јединице локалне самоуправе, као и техничко-употребне карактеристике објекта, уколико се јавна површина користи за постављање објеката.

Актом скупштине јединице локалне самоуправе утврђује се висина накнаде у складу са чланом 239. ст. 1. и 2. Закона, олакшице, начин достављања и садржај података о коришћењу јавне површине надлежном органу који утврђује обавезу плаћања накнаде.

Према одредби члана 146. став 2. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/2009 ... и 52/21, у даљем тексту: Закон 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 из става 1. овог члана 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.

Према томе, актима јединице локалне самоуправе уређују се, између осталог:

- поступак постављања објеката привременог коришћења на јавној површини и стицање права коришћења дела јавне површине (постављање мањих монтажних објеката), односно

- висина износа накнаде за коришћење јавне површине.

С тим у вези, указујемо да је постављање и уклањање мањих монтажних објеката на јавну површину у надлежности јединица локалне самоуправе у складу са Законом о планирању и изградњи, укључујући спровођење поступка за стицање права коришћења дела јавне површине (нпр. за постављање киоска, тезги) и, с тим у вези, прецизирање услова и начина постављања објеката привременог коришћења, начина одабира корисника јавне површине (нпр. јавним надметањем), период коришћења. Наведено значи да услове за постављање и уклањање мањих монтажних објеката уређује својим актом (одлуком) јединица локалне самоуправе, као и начин одабира корисника јавне површине (нпр. јавним надметањем). Напомињемо да стицање права коришћења јавне површине није предмет Закона.

Накнада за коришћење јавне површине утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе надлежног за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода, у складу са Законом, на основу претходно стеченог права коришћења јавне површине, а плаћа се до 15. у месецу за претходни месец, а за месеце за које је обавеза доспела у моменту уручења решења у року од 15 дана од дана достављања решења. Износ накнаде из решења обрачунава се на основу површине за које је обвезник стекао право коришћења и дневног износа накнаде која је прописана актом Скупштине јединице локалне самоуправе у зависности од намене коришћења јавне површине и критеријума (према зони у којој се налази простор, техничко употребним карактеристикама објекта, времену коришћења простора), при чему напомињемо да дневна висина

накнаде утврђена актом јединице локалне самоуправе не може бити виша од највишег износа накнаде за коришћење јавне површине који је прописан у Прилогу 12. Закона. Наведено значи да је накнада за коришћење јавних добара – обвезник, основица, максимална висина те накнаде и начин утврђивања и плаћања прописана Законом, а висина накнаде и евентуална умањења актом јединице локалне самоуправе.

2. Обвезник накнаде за одводњавање, као и моменат престанка обвезника накнаде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00232/2022-04 од 27.6.2022. год.)

Према одредбама члана 85. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 49/19, 86/19 - др. пропис, 156/20 - др. пропис и 15/21 - др. пропис, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за одводњавање је власник, односно корисник земљишта и објеката на мелиорационом подручју одређеном у складу са законом којим се уређују воде, и то:

1) пољопривредног земљишта осим трстика и мочваре, необраслог шумског земљишта и грађевинског земљишта;

2) објекта, односно простора намењеног за обављање делатности, изузев ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације;

3) стамбеног објекта, изузев ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације;

4) саобраћајне инфраструктуре (јавних и некатегорисаних путева, железничке инфраструктуре, лука, пристаништа, аеродрома и друго), изузев ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације;

5) добара у општој употреби (паркови, тргови, улице и друго), изузев ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације.

Корисником из става 1. овог члана сматра се:

1) закупац, држалац и корисник непокретности у јавној својини по основу уговора;

2) закупац стамбеног и другог објекта, за период дужи од једне године или на неодређено време;

3) корисник непокретности у јавној својини, у складу са законом којим се уређује јавна својина (ималац права коришћења, јавно предузеће или друштво капитала као корисник непокретности на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора);

4) ималац права коришћења грађевинског земљишта, у складу са законом којим се уређује режим грађевинског земљишта;

5) држалац непокретности у јавној својини, без правног основа.

Сходно одредбама члана 86. тач. 3)-5), основица накнаде за одводњавање је:

3) за грађевинско земљиште, осим земљишта под стамбеним и објектом намењеним за обављање делатности - површина грађевинског земљишта изражена у хектарима (ha);

4) за објекте саобраћајне инфраструктуре и друга добра у општој употреби – површина земљишта изражена у хектарима (ha) објеката саобраћајне инфраструктуре и других добара у општој употреби;

5) за грађевинско земљиште под стамбеним објектом и објектом намењеним за обављање делатности - површина земљишта изражена у метрима квадратним (m²) тог земљишта.

У смислу члана 87. Закона, висина накнада за одводњавање пољопривредног земљишта, осим трстика и мочваре, необраслог шумског земљишта и грађевинског земљишта, према мелиорационом

подручју, класи и култури пољопривредног земљишта, осим трстика и мочваре, прописана је у Прилогу 4, табелама 3. до 7. овог закона.

Према члану 88. ст. 4, 5. и 6. Закона, надлежна служба за катастар непокретности дужна је да јавном водопривредном предузећу из става 1. овог члана, доставља, на његов захтев, без накнаде, ажуриране податке о земљишту и власницима, односно корисницима земљишта и других непокретности из члана 85. став 1. тач. 1-4) овог закона, ради утврђивања обавезе плаћања накнаде за одводњавање.

Министарство у чијој је надлежности закључивање уговора о закупу пољопривредног земљишта у јавној својини Републике Србије и орган који обавља послове утврђивања и обрачунавања пореза на имовину у јединици локалне самоуправе дужни су да надлежном јавном водопривредном предузећу из става 1. овог члана достављају, на његов захтев, без накнаде, податке о закупљеном пољопривредном земљишту, односно стамбеном и пословном објекту, као и податке о власницима, односно корисницима тих непокретности ради утврђивања обавезе плаћања накнаде за одводњавање.

Правно лице које на територији општине/града обавља комуналну делатност пречишћавања и одвођења атмосферских и отпадних вода дужно је да, ради утврђивања обавезе плаћања накнаде за одводњавање, јавном водопривредном предузећу из става 1. овог члана доставља, на његов захтев, без накнаде, ажуриране податке о катастарским општинама на којима је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације.

Сагласно члану 6. ст. 1. и 3. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова („Сл. гласник РС”, бр. 41/18, 95/18, 31/19, 15/20), у катастар непокретности се уписују стварна и друга права на непокретностима у складу са законом. Уписом се стичу, преносе, ограничавају или престају право својине и друга стварна права на

непокретностима ако законом за поједине случајеве стицања права није друкчије прописано.

Имајући у виду претходно наведено, обвезник плаћања накнаде за одводњавање (у даљем тексту: накнада) је власник, односно корисник земљишта и објеката на мелиорационом подручју одређеном у складу са законом којим се уређују воде, и то: пољопривредног земљишта, необраслог шумског земљишта и грађевинског земљишта, објекта, односно простора намењеног за обављање делатности, стамбеног објекта, саобраћајне инфраструктуре (јавних и некатегорисаних путева, железничке инфраструктуре, лука, пристаништа, аеродрома и друга), добара у општој употреби (паркови, тргови, улице и друго).

Међутим, власник, односно корисник пољопривредног земљишта под трстицима и мочварама није обвезник накнаде.

Поред наведеног, ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације, власник објекта, односно простора намењеног за обављање делатности, стамбеног објекта, саобраћајне инфраструктуре (јавних и некатегорисаних путева, железничке инфраструктуре, лука, пристаништа, аеродрома и друго), добара у општој употреби (паркови, тргови, улице и друго) није обвезник накнаде за одводњавање за површину грађевинског земљишта под објектом (стамбеним објектом и објектом намењеним за обављање делатности, односно објеката саобраћајне инфраструктуре и других добара у општој употреби).

С тим у вези, ако је одвођење вода уређено системом атмосферске канализације, мишљења смо да се за грађевинско земљиште изван грађевинског земљишта под објектом плаћа накнада за одводњавање, на основуцу коју чини површина грађевинског земљишта изражена у хектарима изван грађевинског земљишта под

стамбеним, односно пословним објектима, а обвезник накнаде је власник тог земљишта изван објекта.

Обавеза утврђивања и плаћања накнаде престаје даном престанка статуса власника, односно корисника непокретности (земљишта, односно објеката) које подлежу обавези утврђивања накнаде за одводњавање у смислу Закона. Имајући у виду да је надлежна служба за катастар непокретности дужна да јавном водопривредном предузећу доставља ажуриране податке о земљишту и власницима, односно корисницима земљишта и других непокретности, а да се стварна права на непокретностима, сходно Закону о поступку уписа у катастар непокретности и водова, стичу, преносе, односно ограничавају уписом у катастар, а престају брисањем тог уписа, власници, односно корисници непокретности су обвезници накнаде све док се не изврши брисање стварног права на непокретности за које се плаћа накнада.

ЦАРИНЕ

1. Поступање са робом која се налази у поступцима смештаја чији су власници брисани из АПР или им је одузет ПИБ или је реч о страним фирмама које не показују интересовање за робу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-01291/2022-17 од 20.6.2022. год.)

Подсећамо да је Министарство финансија, у више наврата (акти бр: 483-00-00025/2013-17 и 483-00-00047/2014-17) Управи царина доставило своје мишљење по овом питању. Остајући при ставу изнетом у тим актима, указујемо да чињеница да су у међувремену донети нови царински прописи (чија примена је почела 17. јуна 2019. године) није од утицаја, будући да прописи у делу царинског складиштења нису претрпели значајне измене.

Што се тиче стране робе која се налази у слободним зонама, требало би, најпре, утврдити на основу ког царинског документа се иста нашла у слободној зони, у зависности од чега ће бити и даље поступање с робом. Подсећамо да је чланом 212. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18, 91/19 - др. закон, 144/20 и 118/21) прописано да се страна роба, док је у слободној зони, може ставити у слободан промет, поступак активног оплемењивања, привременог увоза или употребе у посебне сврхе, под условима утврђеним за те поступке, а ставом 2. истог члана прописано је да се у случајевима из става 1. овог члана за робу не сматра да је у поступку слободне зоне. Чињеница да је применом нових царинских прописа поступак слободне зоне постао царински поступак није од утицаја. Имајући у виду чињеницу да се страна роба у слободној зони може налазити по неколико различитих основа, с обзиром на

члан 202. и 212. Царинског закона, то ће поступање с робом која се налази у слободној зони, а чији су власници брисани из АПР или им је одузет ПИБ или је реч о страним фирмама које не показују интересовање за робу, зависити од тога, из ког разлога за ову робу није могуће дати јединствен одговор, применљив на све ситуације.

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, у ситуацији када се роба налази у **поступку царинског складиштења**, а чији су власници брисани из АПР или им је одузет ПИБ или је реч о страним фирмама које не показују интересовање за робу, требало би имати у виду да је чланом 203. Царинског закона прописано да држање робе у поступку смештаја није временски ограничено. Царински орган може одредити рок до којег се поступак смештаја мора окончати, нарочито ако врста и природа робе могу, у случају дуготрајног смештаја, представљати претњу по здравље људи, животиња и биљака или по животну средину.

Такође, чланом 730. став 1. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - одлука УСЈ и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, „Сл. лист СЦГ“, бр. 1/2003 - Уставна повеља и „Сл. гласник РС“, бр. 18/2020) прописано је да се уговором о ускладиштењу складиштар обавезује да прими и чува одређену робу и да предузима потребне или уговорене мере ради њеног очувања у одређеном стању, те да је преда на захтев оставодавца или другог овлашћеног лица, а оставодавац се обавезује да му за то плати одређену накнаду. При томе, Закон о облигационим односима не прописује обавезну писану форму овог уговора, па чињеница да не постоје писани уговори о ускладиштењу, на шта указујете у вашем допису, није од значаја.

Даље, указали бисмо на члан 736. став 2. Закона о облигационим односима где је прописано да складиштар за своја потраживања из уговора о ускладиштењу и остала потраживања

настала у вези са чувањем робе има заложно право на тој роби. Чланом 731. став 3. Закона о облигационим односима прописано је да ако би се на роби дешавале такве неотклоњиве промене због којих постоји опасности да се роба поквари или пропадне, складиштар је дужан, ако то његовом позиву не би могао на време да учини оставодавац, продати робу без одлагања на најпогоднији начин.

У прилог нашем мишљењу да је на држаоцу царинског складишта (складиштар) да предузме одговарајуће мере како би се решио проблем робе која се налази у царинском складишту чији је држалац, а чији власници су брисани из АПР или им је одузет ПИБ или је реч о страним фирмама које не показују интересовање за робу, јесте и одговор DG TAXUD на ваше питање, у вези са предметном проблематиком.

Наиме, како се наводи, у одговору DG TAXUD, у случају такве робе смештене у јавном царинском складишту, на складиштару је да предузме одговарајуће мере, у ситуацији када му власник робе не плаћа трошкове складиштења, односно на неки други начин не поступа у складу са уговором о ускладиштењу.

Имајући у виду све претходно наведено, као и питања из вашег дописа, у погледу којих захтевате додатно појашњење, када је реч о роби која је смештена у **поступак царинског складиштења** обавештавамо вас следеће:

У погледу питања коју документацију, у смислу царинских прописа (Прилога 5 Правилника), држаоци царинских складишта треба да приложе уз декларацију за стављање робе у неки од царинских поступка, односно уз захтев за уништење робе, како би доказали да су постали власници робе, односно да су стекли слично право располагања предметном робом, указујемо да је Правилником о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку („Сл. гласник РС”, бр.

42/19, 51/19, 58/19, 65/19, 74/19, 96/19, 11/20, 43/20, 126/20, 6/21, 49/21, 66/21, 80/21, 129/21, 10/22) прописано да је прималац, односно увозник робе лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације, власник робе или има слична права располагања робом.

Имајући у виду све претходно наведено, уговор о ускладиштењу робе на којој је складиштар стекао право залоге, може се сматрати довољним доказом на основу којег бито лице-складиштар (залогопримац) могао да легитимише свој захтев пред царинским органима да се роба стави у одговарајући царински поступак, да се уништи, или пак уступи, при чему би био дужан да докаже да је стекао право продаје ствари, односно наплате потраживања из заложене ствари. Заложно право над ускладиштеном робом, са аспекта примене царинских прописа, може се третирати као право располагања које је слично праву власништва над том робом, уз ограничења прописана Законом о облигационим односима. Имајући у виду да у вашем допису наводите да у појединим случајевима не постоји уговор о ускладиштењу у писаном облику, као што смо и раније навели, није од утицаја, будући да и Закон о облигационим односима не прописује обавезну писану форму овог уговора, па ће се постојање уговорних односа између складиштара (држаоца складишта) и оставодавца (корисника складишта) доказивати на други начин нпр. складишне књиге, доказ о примљеним уплатама за трошкове складиштења и др.).

У вези са вашим питањем да ли царинарница може да наложи држаоцу царинског складишта да уништи робу за коју на недвосмислен начин може да утврди да је постала неупотребљива (нпр. храну, лекове и медицинска средства са истеклим роковима употребе и сл.), имајући у виду да ову проблематику треба посматрати и из угла прописа о заштити животне средине, Министарству за

заштиту животне средине смо упутили допис (а поводом дописа Управе царина по овом питању упућених Министарству финансија), чију копију смо и вама доставили, са захтевом за одржавање заједничког састанка, а ради сагледавања проблематике из угла оба министарства и заузимања заједничког става.

У погледу питања да ли се у описаној ситуацији може применити члан 263. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник”, бр. 39/19, 8/20 и 132/21), односно дали се за предметну робу може сматрати да је „напуштена”, те да је за исту поднет захтев за уступање у корист државе, најпре, указујемо да је чланом 46. Закона о основама својинскоправних односа („Сл. лист СФРЈ”, бр. 6/80 и 36/90, „Сл. лист СРЈ”, бр. 29/96 и „Сл. гласник РС”, бр. 115/2005 - др. закон) прописано да право својине престаје напуштањем ствари. Истим чланом даље је прописано да се ствар сматра напуштеном када њен власник на несумњив начин изрази да не жели више да је држи. Чланом 32. став 1. Закона о основама својинскоправних односа прописано је да на покретну ствар коју је њен власник напустио право својине стиче лице које је узело ту ствар у државину са намером да је присвоји (окупација), ако законом није друкчије одређено.

Имајући у виду претходно наведено, мишљења смо да се у ситуацијама описаним у вашем допису не може сматрати да је предметна роба напуштена (а ради примене члана 263. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима), што потврђује и DG TAXUD (у свом одговору достављеном мејлом 14. октобра 2021. године).

2. Обухват ех наименовања за робу из тарифне ознаке 8517 62 00 91 која је предмет Одлуке о условима и начину за смањење

царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2022. години (Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-508/2022-17 од 21.4.2022. год.)

У складу са овлашћењима из Царинског закона, предметна ех тарифна ознака 8517 62 00 91 садржана је у одлукама којима се прописују услови и начин за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина, које се доносе као годишње мере, почев од 2013. године.

Снижење стопе царине са 15% на 1% за робу из ех тарифне ознаке 8517 62 00 91 са ех наименовањем „модул за бежичне мреже за остваривање комуникације коришћењем GSM/GPRS протокола, за уградњу у уређаје у систему фискалних каса, навигације, праћења, даљинског читавања, сигурности или сл.“ одобрава се само за модуле за бежичне мреже за остваривање комуникације коришћењем GSM/GPRS протокола, а који се користе за уградњу у наведене уређаје.

GSM (*Global System for Mobile Communications*) / GPRS (*General Packet Radio Service*) протоколи су протоколи 2. и 2.5 генерације (2G и 2.5G) и раде у фреквенцијским опсезима мањим 2 GHz.

С обзиром да је увидом у приложена обавезујућа обавештења (ООС 4226/2022, ООС 4227/2022, ООС 4228/2022, ООС 4229/2022 и ООС 4230/2022) и реферате уз њих, утврђено да опис робе садржи податке о фреквенцијском опсегу од 6 - 42 GHz, 6 - 26 GHz или 71 - 86 GHz, који превазилази фреквенцијске опсеге GSM/GPRS протокола, мишљења смо да се снижена стопа царине прописана Одлуком о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2022. години („Службени гласник РС”, бр. 132/21, 9/22

и 32/22) не може применити на робу обухваћену наведеним ООС. На ово нема утицаја што се модули који су предмет наведених ООС користе за даљинско читавање.

Напомињемо да се предметно привредно друштво обратило Министарству финансија дописом од 6. децембра 2021. године (наш број: 483-001266/2022-17) са захтевом за измену Одлуке - одговарајућом променом сх наименовања које би обухватило високо-технолошку телекомуникациону робу из тарифне ознаке 8517 62 00 91.

3. Продужење привременог увоза професионалне опреме за обављање делатности, а у функцији рада дописништва ARD-Дописништво ARD-BAYERISCHER RUNDFUNK

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00340/2022-17 од 31.3.2022. год.)

Чланом 215. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 91/2019 - др. закон, 144/2020 и 118/2021) прописано је да у поступку привременог увоза страна роба намењена поновном извозу може бити предмет посебне употребе на царинском подручју Републике Србије, са потпуним или делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина и не подлеже:

- 1) другим дажбинама које се плаћају при увозу у складу са прописима;
- 2) мерама трговинске политике, ако се њима не забрањује улазак робе на царинско подручје Републике Србије или излазак из њега.

Поступак привременог увоза може се користити ако су испуњени следећи услови:

- 1) роба није намењена подвргавању било каквој измени, осим нормалном смањењу вредности услед њене употребе;

2) могуће је обезбедити да се роба која је стављена у поступак привременог увоза може идентификовати, осим ако, имајући у виду природу робе или предвиђену употребу, због одсуства мера за идентификацију неће доћи до злоупотребе поступка или, у случају из члана 199. овог закона, ако се поштовање услова утврђених за еквивалентну робу може проверити;

3) носилац поступка је пословно настањен ван царинског подручја Републике Србије, осим ако није другачије предвиђено.

4) испуњени су услови за потпуно или делимично ослобођење од плаћања дажбина утврђени царинским прописима.

Даље, чланом 216. Царинског закона предвиђено је да царински орган одређује рок у коме се роба стављена у поступак привременог увоза мора поново извести или ставити у нови царински поступак. Тај рок мора бити довољно дуг да сврха одобрене употребе може да се оствари.

Осим ако није другачије предвиђено, максималан рок током којег роба може остати у поступку привременог увоза за исте сврхе и под одговорношћу истог носиоца одобрења је 24 месеца, чак и ако је поступак окончан стављањем робе у други посебан поступак и њеним накнадним стављањем, поново, у поступак привременог увоза.

Ако се, у изузетним околностима, одобрена употреба не може постићи у року из ст. 1. и 2. овог члана, царински орган може одобрити разумно продужење тог рока, на образложен захтев носиоца одобрења.

Укупни рок током којег роба може остати у поступку привременог увоза не може бити дужи од 10 година, осим у случају непредвиђеног догађаја.

Чланом 376. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/19, 8/20 и 132/21)

прописано је да потпуно ослобођење од плаћања увозних дажбина одобрава се за професионалну опрему, ако:

1) је у власништву лица пословно настањеног ван царинског подручја Републике Србије;

2) је привремено увози лице пословно настањено ван царинског подручја Републике Србије или лице, пословно настањено у царинском подручју Републике Србије, запослено код власника из тачке 1) овог става;

3) је употребљава лице које је привремено увози или се употребљава под његовим надзором, осим у случајевима аудиовизуелне копродукције.

Затим, чланом 187. Царинског закона прописано је да се посебан поступак окончава када се роба стављена у тај поступак или се добијени производи ставе у нови царински поступак, када су изнети са царинског подручја Републике Србије, уништени без остатка, или уступљени држави у складу са чланом 173. овог закона, осим за поступак транзита и не искључујући примену одредбе члана 219. овог закона.

Према томе, имајући у виду претходно наведено, у погледу вашег питања које би законско решење било за продужење привременог увоза опреме, подсећамо на одредбу члана 469. Уредбе, којом је прописано да одобрења и друге исправе издата од стране царинског органа, која буду на снази 17. јуна 2019. године, остају на снази, и то:

1) одобрења са ограниченим роком важења - до краја тог рока или до 17. јуна 2022. године, у зависности од тога шта је раније;

2) за сва остала одобрења - до поновне процене одобрења.

Истовремено, имајући у виду цитиран члан 187. Царинског закона, којим је, између осталог, прописано да се посебан поступак

окончава када се роба стави у нови царински поступак, у конкретном случају, би требало размотрити могућност да се одобрени поступак привременог увоза оконча стављањем предметне робе у поступак царинског складиштења, а затим поново у поступак привременог увоза.

Што се тиче, како наводите у вашем допису, проблематике код коначног царинења привремено увезене робе, указујемо да се ради о започетом поступку привременог увоза и да ће се на утврђивање вредности наведене робе приликом стављања исте у слободан промет, применити прописи који су важиви у моменту стављања те робе у поступак привременог увоза, односно подношења захтева за стављање робе у наведени поступак.

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају обављања делатности продаје моторних возила на мало имајући у виду да су приликом регистрације возила, према прописима који регулишу област регистрације моторних и прикључних возила, потребни и подаци који нису садржани у фискалном рачуну

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00518/2022-04 од 24.6.2022. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) 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. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације 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. став 2. ЗФ прописано је да фискални рачун обавезно садржи следеће податке:

- 1) врсту рачуна;
- 2) тип трансакције;
- 3) назив обвезника фискализације и јединствену ознаку пословног простора;
- 4) порески идентификациони број (ПИБ) обвезника фискализације;
- 5) ПИБ правног лица, односно обвезника пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, ако је корисник испоручених добара и пружених услуга, односно добара и услуга које ће бити испоручене или пружене у случају примљених аванса, правно лице, односно обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана;
- 6) назив, шифру уколико је обвезник фискализације користи за означавање добра, односно услуге, количину, јединицу мере, цену по јединици мере, ознаку пореске стопе и вредност евидентираног промета добра, односно услуге;
- 7) спецификацију пореских стопа;
- 8) износ пореза по пореским стопама;
- 9) укупан износ пореза;
- 10) вредност промета по пореским стопама;
- 11) укупну вредност евидентираног промета, укупан износ за уплату (уз напомену ако је плаћање извршено путем аванса), начин плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком, платном картицом, на други безготовински начин и сл.), уплаћен

износ и износ разлике за повраћај купцу добара, односно кориснику услуга;

12) дан, месец, годину, сат, минут и секунд сачињавања фискалног рачуна;

13) јединствени редни број фискалног рачуна;

14) јединствени редни број фискалног рачуна по врсти рачуна и типу трансакције;

15) дводимензионални бар-код (енг. QR - Quick Response) за верификацију који садржи све елементе електронског потписа када се штампа фискални рачун или хиперлинк за верификацију када се фискални рачун издаје у електронској форми;

16) позив на број другог фискалног рачуна, односно другог релевантног документа, уколико постоји потреба.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21 и 117/21, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, лица која обављају делатност продаје моторних возила на мало нису ослобођена обавезе евидентирања тако оствареног промета преко електронског фискалног уређаја. То значи да када је у питању промет остварен у малопродајним објектима који се примарно користе за промет добара, у конкретном случају - возила, обвезник фискализације дужан је да тако остварен промет на мало евидентира преко електронског фискалног уређаја независно од тога да ли је купац физичко лице, правно лице или предузетник.

Уколико промет није извршен у малопродајном објекту, а купац је правно лице или предузетник, такав промет се не евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Како су приликом регистрације возила према прописима који регулишу област регистрације моторних и прикључних возила потребни и подаци који нису садржни у фискалном рачуну, како наводите у допису (нпр. доказ о власништву, марка, тип возила, број шасије, број мотора и др.), сматрамо да обвезник фискализације, поред фискалног рачуна, може издати и други документ који би садржао наведене податке о возилу, а који су поступајућем органу неопходни у одлучивању приликом вођења поступка регистрације возила.

Напомињемо да сви претходно наведени подаци могу бити садржани у фискалном рачуну у пољу за рекламу.

Посебно напомињемо, када се врши промет добара, у конкретном случају промет возила, између два физичка лица, тако остварен промет није предмет фискализације.

2. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја од стране лица која обављају послове који се сматрају старим и уметничким занатима, као и пословима домаће радиности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00271/2022-04 од 23.6.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, 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.

Чланом 4. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је обвезник фискализације 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.

Ставом 4. истог члана Закона прописано је да обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе, евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Према одредби члана 4. став 1. алинеја друга Уредбе, делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја сматрају се и послови из Правилника о одређивању послова који се сматрају старим и уметничким занатима, односно пословима домаће радиности, начину сертификавања истих и вођењу посебне евиденције издатих сертификата („Службени гласник РС”, бр. 56/12, у даљем тексту: Правилник), осим каменорезачког заната из члана 2. став 2. тачка 2б) тог правилника.

Имајући у виду претходно наведене одредбе Закона и Уредбе, лица која обављају делатности, односно послове који су наведеним Правилником сврстани у старе и уметничке занате и послове домаће радиности, осим каменорезачког заната, ослобођена су обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, без обзира на то да ли наведена лица поседују одговарајући сертификат.

Напомињемо да лице које поред послова старих и уметничких заната и послова домаће радиности обавља и друге делатности које Уредбом нису ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, у обавези је да тако остварен промет на мало у оквиру обављања тих других делатности евидентира преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. Закона.

3. Обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја у случају обављања делатности које

се сматрају старим и уметничким занатима, у конкретном случају, сајцијским/часовничарским занатом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00157/2022-04 од 15.6.2022. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) прописано је да је предмет фискализације промет добра и услуга на мало (у даљем тексту: промет на мио) 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. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације 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,

Ставом 4. истог члана ЗФ прописано је да обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног

уређаја актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе, евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљм тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Према одредби члана 4. став 1. алинеја друга Уредбе, делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја сматрају се и послови из Правилника о одређивању послова који се сматрају старим и уметничким занатима, односно пословима домаће радиности, начину сертификавања истих и вођењу посебне евиденције издатих сертификата („Службени гласник РС“, бр. 56/12, у даљем тексту: Правилник), осим каменорезачког заната из члана 2. став 2. тачка 26) тог правилника.

Чланом 2. став 2. тачка 20) Правилника прописано је да се старим занатима сматрају и сајцијски занати (поправка, одржавање и ручна израда делова за сатове и часовнике).

Имајући у виду претходно наведене одредбе ЗФ и Уредбе, часовничарске радње које обављају сајцијску делатност (поправка, одржавање и ручна израда делова за сатове и часовнике) која је сврстана у старе занате, сходно претходно наведеном Правилнику, ослобођена је обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

При томе, напомињемо да лице које у часовничарској радњи осим обављања сајцијске делатности (услуга поправке, одржавања и ручне израда делова за сатове) врши и продају сатова и других добара који не спадају у претходно наведену сајцијску делатност, тако остварен промет на мало у обавези је да евидентира преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. ЗФ.

4. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у случају продаје службених возила физичким лицима путем јавног надметања коју привредни субјект-Државна лутрија Србије, обавља у оквиру делатности 92 (Коцкање и клађење у делу који се односи на игре на срећу чији је приређивач Државна лутрија Србије, као и за игре на срећу за које приређивач у електронској форми доставља податке о извршеном промету органу надлежном за игре на срећу, у складу са прописима)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00515/2022-04 од 15.6.2022. год.)

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона о фискализацији („Службени гласник РС“, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) 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.

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације 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.

Ставом 4. истог члана ЗФ прописано је да је обвезник фискализације који обавља делатности ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, дужан је да сваки појединачни промет на мало код обављања делатности које нису обухваћене актом Владе, евидентира преко електронског фискалног уређаја.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Одредбом члана 3. став 2. тачка 17) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја сматра и делатност 92 (Коцкање и клађење у делу који се односи на игре на срећу чији је приређивач Државна лутрија Србије, као и за игре на срећу за које приређивач у електронској форми доставља податке о извршеном промету органу надлежном за игре на срећу, у складу са прописима).

Сагласно наведеним одредбама Уредбе, лица која обављају делатност 92 (Коцкање и клађење у делу који се односи на игре на срећу чији је приређивач Државна лутрија Србије, као и за игре на срећу за које приређивач у електронској форми доставља податке о извршеном промету органу надлежном за игре на срећу, у складу са прописима), у коју спада и делатност Државне лутрије Србије, немају обавезу евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, оствареног у оквиру наведене делатности.

Међутим, када, у конкретном случају, Државна лутрија Србије врши продају половних службених возила физичким лицима путем јавног надметања у оквиру претходно наведене делатности, тако остварен промет на мало у обавези је да евидентира преко електронског фискалног уређаја, независно од тога што је делатност 92 (Коцкање и клађење у делу који се односи на игре на срећу чији је приређивач Државна лутрија Србије, као и за игре на срећу за које приређивач у електронској форми доставља податке о извршеном промету органу надлежном за игре на срећу, у складу са прописима) ослобођена обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја, сагласно члану 4. став 4. ЗФ.

5. Моменат евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја од стране лица која пружају угоститељске услуге у случају када се кориснику услуга - госту пружају, осим стандардних услуга, и друге услуге по жељи госта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00542/2022-04 од 15.6.2022. год.)

Одредбом члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) 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. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Према члану 4. ЗФ 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 6. став 1. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације дужан да у тренутку промета на мало, укључујући и примљени аванс за промет на мало, изда фискални рачун коришћењем електронског фискалног уређаја, који се састоји од елемената (процесор фискалних рачуна и електронски систем за издавање рачуна) чија је употреба одобрена од стране Пореске управе.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су

ослобођене обавезе евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Имајући у виду да лица која обављају делатности из сектора И (Услуге смештаја и исхране) из Закона о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 104/09) и Уредбе о Класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10) нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, промет који је остварен у оквиру наведеног сектора од стране лица која пружају услугу смештаја и исхране лица евидентира се преко електронског фискалног уређаја, 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 наведених услуга.

Према мишљењу Министарства трговине, туризма и телекомуникација број: 011-000-119/2022-08 од 06. јуна. 2022. године, наведено је да се према прописима који регулишу област угоститељства сматра да је: „неспорно да се услуга смештаја, укључујући и друге уобичајене услуге које се пружају кориснику услуге смештаја у угоститељском објекту за смештај, сматра јединственом, интегрисаном услугом, са континуираним, односно продуженим трајањем, а која почиње моментом пријављивања корисника услуге смештаја, а завршава се моментом његовог одјављивања из угоститељског објекта за смештај“.

Сагласно претходно наведеним одредбама ЗФ и Уредбе, као и наведеног мишљења, када се кориснику услуга – госту пружају, осим стандардних услуга и друге услуге по жељи госта, и то од момента почетка боравка до окончања боравка у угоститељском објекту, чиме се остварује потпуна и интегрисана угоститељска услуга, обвезник фискализације који пружа тако наведене услуге дужан је да преко електронског фискалног уређаја изда фискални

рачун, и то у моменту окончања боравка госта у угоститељском објекту. Обвезник фискализације у том случају издаје фискални рачун који у себи садржи све пружене услуге.

6. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја приликом продаје индивидуалних авио карата физичким лицима у оквиру шифре делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) за превоз путника у ваздушном саобраћају

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00426/2022-04 од 02.6.2022. год.)

Одредбом члана 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, 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. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Према члану 4. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је обвезник фискализације 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.

Ставом 3. истог члана Закона прописано је да, изузетно од става 2. овог члана, Влада може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика електронских фискалних уређаја и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у смислу става 2. овог члана.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Одредбом члана 3. став 2. тачка 3) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматра и делатност 51.10 (Ваздушни превоз путника).

Сагласно претходно наведеним одредбама Закона и Уредбе, лица која у оквиру делатности 79.11 (Делатност путничких агенција) врше продају појединачних авио карата физичким лицима нису у обавези да тако извршен промет на мало евидентирају преко електронског фискалног уређаја, узимајући у обзир да је делатност 51.10 (Ваздушни превоз путника) сврстана у делатности за које не

постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја.

Напомињемо да лица која обављају делатност 79.11 (Делатност путничких агенција) нису ослобођена обавезе евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало који се врши у оквиру наведене делатности (нпр. продаја аранжмана, услуга смештаја и др.), осим, у конкретном случају, када се ради о продаји појединачних авио карата физичким лицима.

7. Обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја у случају када привредно друштво накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00503/2022-04 од 02.6.2022. год.)

Чланом 3. Закона о фискализацији („Службени гласник РС”, бр. 153/20 и 96/21, у даљем тексту: ЗФ) 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. Малопродајним објектом сматра се сваки пословни простор и пословна просторија који се примарно користе за промет добара и пружање услуга физичким лицима.

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације 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.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС”, бр. 32/21, 117/21 и 51/22, у даљем тексту: Уредба) одређене су делатности које су ослобођене обавезе евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Чланом 2. став 1. тачка 2) Уредбе прописано је да се делатностима за које не постоји обавеза евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја, сматрају и делатности које обављају обвезници фискализације, а који накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Сагласно наведеним законским и подзаконским одредбама, када предметно привредно друштво из Београда испоручује енергију за грејање, односно хлађење физичким лицима у стамбеним зградама, чија се потрошња (читавање стања) утврђује путем мерних инструмената - калориметара, мишљења смо да за тај промет предметно привредно друштво из Београда нема обавезу

евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја, с обзиром на то да је одредбом члана 2. став 1. тачка 2) Уредбе прописано ослобођење од обавезе евидентирања промета на мало и примљених аванса за промет на мало преко електронског фискалног уређаја делатности које обављају обвезници фискализације, а који накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.). С тим у вези, имајући у виду да предметно привредно друштво из Београда наплаћује од физичких лица и трошкове који се односе на функционисање система климатизације (нпр. трошкови за текуће и инвестиционо одржавање), чији се износи утврђују по m² простора, ти трошкови сматрају се делом накнаде за промет енергије за грејање, односно хлађење, за коју (накнаду) не постоји обавеза издавања фискалног рачуна у складу са чланом 2. став 1. тачка 2) Уредбе.

Напомињемо, у основицу за обрачунавање ПДВ, у складу са законом којим се уређује ПДВ, урачунавају се сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Рачуноводствени третман у вези са обезвређењем и искњижавањем земљишта из пословних књига

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-04091/2022-16 од 07.6.2022. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон) 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:

- Предметно привредно друштво (у даљем тексту: „Друштво“) је једночлано друштво које је 2006. основало резидентно физичко лице (у даљем тексту: „Оснивач“). Исте 2006. године, Оснивач уноси право на коришћење земљишта у јавној својини (у даљем тексту: „Земљиште“) у Друштво у виду неновчаног капитала што је и регистровано у АПР-у. Оснивач је предметно Земљиште стекао

преносом уз накнаду од трећег неповезаног лица - резидентног привредног друштва (у даљем тексту: „Продавац”).

- Друштво ово Земљиште почетно евидентира у оквиру групе 01 као нематеријалну имовину у корист основног капитала по вредности регистрованој у регистру Агенције за привредне регистре. Сматрамо да је ово грешка, јер је Земљиште требало евидентирати у оквиру групе 02 у складу са тада важећим Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/2006, 119/2008, 9/2009, 4/2010 и 3/2011; надаље: „Правилник о Контном оквиру“) и МРС 40.

- Накнадно, у току 2008. године, Друштво ово Земљиште преноси са групе 01 на групу 14 по почетној набавној вредности. Сматрамо да је и ово била грешка јер нису били испуњени услови из МСФИ 5 за класификацију овог Земљишта као стална имовина која се држи за продају.

- Продавац Земљишта је 2010. године тужио Друштво оспоривши могућност преноса права коришћења на Земљишту. Иницијално је тужба усвојена од стране надлежног суда. Овај спор је трајао до 2018. године када се пресудом Привредног Апелационог суда у крајњој инстанци одбија тужба Продавца и потврђују права Друштва на Земљишту која је стекло 2006. године. Напомињемо да су овом пресудом поништена сва правна дејства претходних судских одлука у корист Продавца, као да никада те одлуке нису ни донете.

- Паралелно са парницом која је текла у вези са оспоравањем права Друштва на предметном Земљишту вођен је и поступак у вези са уписом тог права својине на Земљишту у Катастру непокретности, с обзиром да грешком Катастра Друштво није било уписано као власник Земљишта. Ова грешка је правноснажно исправљена 2022. године када Катастар уписује право својине Друштва на предметном Земљишту.

• Екстерни књиговођа Друштва је 2011. године истовремено извршио обезвређење у износу од 100% набавне вредности Земљишта на терет рачуна 582, али не преко рачуна исправке вредности како је било прописано тада важећим Правилником о Контном оквиру, већ комплетним искњижавањем Земљишта из пословних књига. Да је заиста реч о обезвређењу, осим евидентирања у оквиру рачуна 582 (наспрам расхода који се евидентира у оквиру рачуна 570), потврђује и чињеница да је овај расход био непризнат у Пореском билансу те године као расход обезвређења у складу са чланом 22в Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: „ЗПДПЛ”).

• Сада, у 2022. години, руководство Друштва постаје свесно да је таквим поступањем 2011. године направљена рачуноводствена грешка - јер је њихова процена одувек била да ће на крају остварити сва своја права над Земљиштем, односно да ће доћи до позитивне судске пресуде, као и до позитивне одлуке Катастра о упису права својине на Друштво - што се на крају показало као исправна процена. У том смислу, руководство Друштва сматра да су и обезвређење и искњижење Земљишта материјално значајне рачуноводствене грешке из 2011. године.

• Напомињемо да је, у складу са Законом о рачуноводству, Друштво у 2011. години (када је извршено обезвређење и искњижавање земљишта примењивало МСФИ, а данас примењује Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 89/2020, у даљем тексту: Правилник за микро и друга правна лица).

• Напомињемо и да је набавна вредност Земљишта неспорно материјално значајна за све финансијске извештаје Друштва од оснивања до данас - јер је била, односно била би највећа појединачна ставка у свим тим финансијским извештајима.

• Напомињемо и да је процена руководства - што се неспорно може доказати - да набавна вредност Земљишта ни у

једном тренутку од уноса 2006. године до данас, није била изнад фер вредности Земљишта.

Питања:

1. Да ли је у конкретном случају постојао основ да се искњижи то Земљиште из пословних књига Друштва?

2. Да ли је у конкретном случају постојао основ да се евидентира обезвређење тог Земљишта у пословним књигама Друштва?

3. Ако је по једном или оба основа из претходна два питања направљена грешка, на који начин Друштво треба да изврши исправку те грешке у складу са надлежним рачуноводственим прописима, односно да ли се ова грешка исправља корекцијом почетног стања нераспоређеног добитка, односно губитка у периоду у коме су утврђене, уместо преко прихода и расхода текућег периода?

Наиме, Друштво сматра да су и искњижавање и обезвређење тог земљишта материјално значајне грешке ранијих периода које се у складу са чланом 10. став 5. Правилника за микро и друга правна лица исправљају корекцијом почетног стања нераспоређеног добитка, односно губитка - без утицаја на текући Биланс успеха.

На основу свега наведеног, указујемо на следеће:

Чланом 8. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу

рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Сагласно члану 24. Закона, 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.

Одредбама члана 26. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, микро правна лица и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија, а који се заснива на општим рачуноводственим начелима. Изузетно од става 1. овог члана, микро правна лица и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, могу да одлуче да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ или МСФИ за МСП. У случају из става 2. овог члана, микро правна лица и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ, односно МСФИ за МСП у континуитету, односно најмање пет година од почетка примене МСФИ, односно МСФИ за МСП, осим у случајевима отварања поступка стечаја или ликвидације.

У параграфу 4.44 *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* наведено је да се имовина признаје у Билансу стања када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, и када имовина има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити. Из овога произилази да када за неко средство престане да буде испуњен услов у вези са вероватним приливом будућих

економских користи, то средство се на даље не признаје, односно искњижава се.

Одредбом параграфа 67 МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема* прописано је да књиговодствена вредност некретнине, постројења и опреме престаје да се признаје:

(а) приликом отуђења; или

(б) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

Одредбама параграфа 16 МРС 40: *Инвестиционе некретнине* прописано је да се инвестиционе некретнине које су у власништву признају као средство ако и само ако:

(а) је вероватно да ће ентитет у будућности остварити економску корист од те инвестиционе некретнине; и

(б) се набавна вредност инвестиционе некретнине може поуздано одмерити.

Параграфом 66 МРС 40 прописано је да инвестиционе некретнине престају да се признају (елиминишу се из извештаја о финансијској позицији) по отуђењу или када се инвестициона некретнина трајно повуче из употребе и не очекују се никакве будуће економске користи од његовог отуђења.

Одредбом параграфа 112 МРС 38: *Нематеријална имовина* прописано је да признавање нематеријалне имовине престаје:

(а) приликом отуђења; или

(б) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

Одредбама параграфа 24 МСФИ 5: *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања* прописано је да се добитак или губитак који нису претходно признати до датума продаје сталне имовине (или групе за отуђење) признаје на датум престанка признавања. Захтеви који се односе на престанак признавања су изнети у:

(а) параграфима 67-72 МРС 16 (који је ревидиран 2003. године) за некретнине, постројења и опрему, и

(б) параграфима 112-117 МРС 38 (који је ревидиран 2004. године) за нематеријалну имовину.

У складу са параграфом 2 МРС 36: *Умањење вредности имовине*, овај стандард се примењује за утврђивање и признавање евентуалног умањења вредности, односно обезвређења свих некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина које се воде моделом набавне вредности и нематеријалне имовине.

Одредбом параграфа 59 МРС 36 прописано је да ако, и само ако, је надокнадиви износ средства мањи од његове књиговодствене вредности, књиговодствену вредност треба смањити на надокнадиви износ. То смањење представља губитак од умањења вредности.

У параграфу 6 МРС 36 дефинисано је да је надокнадиви износ средства или јединица која генерише готовину фер вредност, умањена за трошкове отуђења, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.

Параграфом 9 МРС 36 прописано је да ентитет треба да процени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве назнаке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве назнаке, ентитет треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство. Другим речима, код умањења вредности средства свакако је реч о процени руководства у складу са одредбама МРС 36.

Одредбом параграфа 15 МСФИ 5 прописано је да ентитет одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовина које се држи за продају, по нижем од следећа два износа: по књиговодственој вредности или фер вредност умањеној за трошкове продаје, па Друштво ни с аспекта примене овог стандарда није имало основ за обезвређење Земљишта,

Додатно, у параграфу 32 МРС 8: *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* наведено је да процена подразумева просуђивање засновано на последњим доступним, поузданим информацијама. Ово суштински значи да уколико процена није извршена према последњим доступним, поузданим

информацијама - направљена је рачуноводствена грешка, односно није реч о измени процене.

Параграфом 41 МРС 8 прописано је да се грешке могу појавити везано за признавање, одмеравање, презентацију или обелодањивање елемената финансијских извештаја. Финансијски извештаји нису у складу са МСФИ ако садрже било материјално значајне грешке било безначајне/нематеријалне грешке које су направљене намерно, у циљу постизања одређене презентације финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине ентитета. Потенцијалне грешке текућег периода откривене у том периоду се исправљају пре него што финансијски извештаји буду одобрени за објављивање. Међутим, материјално значајне грешке се понекад открију тек у каснијем периоду, и те грешке из претходног периода се исправљају у упоредним информацијама презентованим у финансијским извештајима за тај каснији период (види параграфе 42-47).

Грешка из претходног периода се исправља ретроспективним прерачунавањем података изузев ако је неизводљиво утврдити било ефекте који се односе на одређени период или кумулативни ефекат грешке (параграф 43. МРС 8).

Додатно, у члану 10. став 5. Правилника за микро и друга правна лица прописано је да се материјално значајне грешке у финансијским извештајима пословног субјекта из претходног периода исправљају корекцијом почетног стања нераспоређеног добитка, односно губитка у периоду у коме су утврђене, односно на исти начин као и ретроспективно прерачунавање како је прописано у МРС 8.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори (хронолошки) на претходно постављена питања:

1. Према нашем мишљењу, извршено искњижавање конкретног средства (Земљишта) из пословних књига Друштва,

представља рачуноводствену грешку, јер није постојао основ за овакво поступање екстерног књиговође (супротно процени руководства које је једино имало последње доступне, поуздане информације), с обзиром да наведено није у складу са релевантним одребама како Концептуалног оквира за финансијско извештавање и МСФИ, тако и Правилника за микро и друга правна лица које Друштво тренутно примењује. Наиме, у конкретном случају, за целокупно време трајања спора Друштво није престало да очекује да ће остварити прилив будућих економских користи по основу коришћења и/или продаје тог Земљишта, те је стога неспорно да то Земљиште није требало бити искњижено из пословних књига Друштва. Напомињемо да је Друштво евентуално (након покретања спора) требало да обелодани судски спор у Напоменама уз финансијске извештаје (и потенцијалну обавезу) или да направи одговарајуће резервисање за трошкове судског спора.

2. У складу са горе наведеним, уколико је фер вредност средства (у конкретном случају Земљишта) једнака или већа од нето књиговодствене вредности није дошло до умањења вредности (обезвређења). Имајући у виду да је у конкретном случају руководство Друштва проценило да фер вредност никада није била испод набавне вредности Земљишта, односно да никада није ни процењивало на другачији начин - мишљења смо да у конкретном случају није постојао основ да се евидентира умањење вредности (обезвређење) Земљишта у пословним књигама Друштва.

3. С обзиром да је, према информацијама из предметног захтева, набавна вредност Земљишта неспорно материјално значајна за све финансијске извештаје Друштва од оснивања до данас - јер је била, односно била би највећа појединачна ставка у свим тим финансијским извештајима, сматрамо да је неопходно да Друштво примени одредбе члана 10. Правилника за микро и друга правна лица, којим је прописано да се материјално значајне грешке

у финансијским извештајима пословног субјекта из претходног периода исправљају корекцијом почетног стања нераспоређеног добитка, односно губитка у периоду у коме су утврђене. Дакле, неопходно је да Друштво ово Земљиште врати на стање по историјској набавној вредности, директно у корист нераспоређене добити или губитка ранијих година, без утицаја на Биланс успеха текућег периода.

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 - др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУНУ 2022. ГОДИНЕ

ОДЛУКЕ	
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-4482/2022-1 од 9. јуна 2022. године	Сл. гласник РС, бр. 66 од 10. јуна 2022.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-4800/2022 од 16. јуна 2022. године	Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.
Одлука о врстама девиза у којима се плаћају републичке административне таксе код дипломатско-конзуларних представништава Републике Србије и о висини курса динара за прерачунавање динарских износа такси у девизе	Сл. гласник РС, бр. 69 од 24. јуна 2022.
Одлука о образовању Међуресорне радне групе за реформу јавних финансија ради остваривања циљева „зелене агенде”	Сл. гласник РС, бр. 69 од 24. јуна 2022.

Одлука о привременом смањењу износа акциза на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 1), 2) и 3) Закона о акцизама	Сл. гласник РС, бр. 73 од 30. јуна 2022.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о начину и поступку вршења унутрашње контроле обављања платног промета у оквиру система консолидованог рачуна трезора	Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.
Правилник о начину евидентирања и обавештавања надлежних органа о јавним приходима	Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.
Правилник о изменама и допунама Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника	Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.
Правилник о допунама Правилника о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.

ОСТАЛО	
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2022/556 од 1. априла 2022. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.</i>
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2022/557 од 1. априла 2022. године о сврставању одређени робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.</i>
УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2022/788 од 16. маја 2022. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС, бр. 67 од 17. јуна 2022.</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