

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА  
ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

11/новембар 2011.  
година LI  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА

---

**Б И Л Т Е Н**  
**СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА**  
**ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА**

**Број 11**  
**новембар 2011.**  
година LI  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА  
БЕОГРАД

---

---

*Оснивач и издавач*  
Министарство финансија Републике Србије  
Београд, Кнеза Милоша 20  
www.mfin.gov.rs

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

*За издавача*  
др Мирко Цветковић, министар финансија

*Уређивачки одбор*  
Вук Ђоковић, мр Наташа Ковачевић,  
Весна Хрељац-Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

*Главни уредник*  
Вук Ђоковић  
државни секретар

*Уредник*  
мр Јасмина Кнежевић  
jasmina.knezevic@mfin.gov.rs

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

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

<b>Tel: 011/3642 659</b> <b>bilten@mfin.gov.rs</b>
---

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2011 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

## САДРЖАЈ

### ЈАВНИ ПРИХОДИ

#### ПОРЕЗИ

1. а) Настанак пореске обавезе у случају када обвезник ПДВ накнаду за промет добара или услуга наплаћује безготовински. . . . . 13  
б) Обавеза подношења пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица ако обвезник није обављао пословне активности односно није остваривао приходе . . . . . 13  
в) Основица пореза на зараде. . . . . 13
2. Да ли се плаћа порез на поклон који је Град Београд – Градска управа града Београда – Секретаријат за образовање, на почетку школске 2011/12 године, учинио ученицима првих разреда основних школа на територији Града Београда, при чему су предмет поклоне били школски ранчеви и школски прибор (перница, две свеске А4 и А5, два блока за цртање А4, кутија дрвених бојица, гумица, лењир, графитна оловка и резач)? . . . . . 16

#### ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета половних моторних возила, као и ко се сматра обвезником ПДВ који се бави прометом половних моторних возила са аспекта Закона о ПДВ . . . . . 19
  2. Порески третман промета хидрауличних и моторних уља који врши обвезник ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ . . . . . 21
  3. Порески третман промета услуге обуке радника за рад у Либији у оквиру које се презентује знање из области послова нафтне и петрохемијске индустрије, социо-политички и религијски услови живота и рада у Либији. . . . . 24
-

---

4. Када обвезник ПДВ, који врши опорезиви промет добара и услуга лицу са седиштем на територији АПКМ, уговора и наплаћује вредност промета у иностраној валути, да ли курсна разлика која настаје ако се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан издавања рачуна доводи до обавезе измене пореске основице и обрачунаог ПДВ? .....	25
5. Стопа ПДВ на промет хлеба и других пекарских производа .....	26
6. Порески третман преноса целокупне имовине који врши обвезник ПДВ у поступку статусне промене спајања уз припајање, као и право обвезника ПДВ – стицаоца имовине да ПДВ који је обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет добара и услуга који је извршен обвезнику ПДВ – преносиоцу имовине, одбије као претходни порез .....	28
7. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана у случају када стан купују два купца – супружници који заједно са малолетним дететом чине породично домаћинство и том куповином стичу сувојину на стану, при чему један од супружника не испуњава услове за остваривање права на рефундацију ПДВ .....	30
8. Утврђивање основице за обрачун ПДВ код промета услуга техничког прегледа и регистрације возила .....	32
9. а) Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу набавке добара која се не сматрају опремом за вршење делатности .....	33
б) Да ли се престанком испуњености услова за одбитак претходног пореза за опрему за вршење делатности сматра брисање обвезника из евиденције за ПДВ по службеној дужности? .....	33
10. Порески третман промета добара и услуга који врши обвезник ПДВ, а накнаду за тај промет остварује из буџета јединице локалне самоуправе .....	36
11. Порески третман промета монтажног објекта који врши обвезник ПДВ кориснику слободне зоне, при чему се монтажни објекат уноси у слободну зону у деловима, уз обавезу испоручиоца да изврши монтирање предметног објекта у слободној зони .....	39

---

- 
12. а) Порески третман уноса економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта као неновчаног улога у капитал привредног друштва који врши физичко лице на које гласи грађевинска дозвола за изградњу тог грађевинског објекта (инвеститор), а које је истовремено и оснивач предметног привредног друштва ..... 41
- б) Порески третман преноса права располагања на економски дељивим целинама у оквиру грађевинског објекта који врши привредно друштво – обвезник ПДВ, које су у то привредно друштво унете као улог од стране оснивача – физичког лица на којег гласи грађевинска дозвола (инвеститор) ..... 41
13. Издавање потврде о пореском ослобођењу за донације из члана 24. став 1. тачка 1ба) Закона о ПДВ ако у току реализације пројекта који се спроводи на основу уговора о извођењу радова закљученим између корисника донације и страног лица, дође до измене уговора о извођењу радова у смислу да ће огранак тог страног лица вршити промет добара и услуга кориснику донације ..... 44
14. Право на пореско ослобођење за промет добара и услуга који се врши у оквиру спровођења пројекта ИПА у случају када:
- промет врши обвезник ПДВ Делегацији Европске комисије у Републици Србији;
  - Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума који је декларисан као подимплементарни партнер Делегације ЕК, при чему је предметним уговором предвиђено да остали чланови конзорцијума врше промет добара и услуга носиоцу конзорцијума, а да носилац конзорцијума врши промет Делегацији ЕК;
  - Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума, а тим уговором је предвиђено да ће сви чланови конзорцијума вршити промет добара и услуга Делегацији ЕК, при чему је Делегација ЕК декларисала све чланове конзорцијума као подимплементарне partnere ..... 46
15. Порески третман уговора названог уговором о пословно-техничкој сарадњи који се реализује тако што прва уговорна страна (испоручилац гаса) – обвезник ПДВ испоручује другој уговорној страни природни гас, а друга уговорна страна (произвођач) – обвезник ПДВ производи одређена добра и првој уговорној страни преноси право располагања на делу произведених добара, као и врши промет услуге продаје тих добара ..... 52
-

---

16. Порески период за који се обрачунава ПДВ за обвезника који је у 2010. години први пут започео обављање делатности и који се евидентирао за обавезу плаћања ПДВ, а који је брисан из евиденције за ПДВ у складу са одредбом члана 39. став 2. Закона о ПДВ, након чега се поново евидентирао за обавезу плаћања ПДВ. ....	54
17. Да ли обвезник ПДВ – прималац добара или услуга има право да обрачуна ПДВ одбије као претходни порез у случају када прими рачун од претходног учесника у промету коме је привремено одузет ПИБ, при чему је тај рачун издат у периоду у којем је ПИБ привремено одузет? .....	56
18. Порески третман исказаног расхода, као и промета добара – остатака репроматеријала након завршеног процеса производње .....	59
19. Измена основице за обрачун ПДВ у случају када обвезник ПДВ – увозник који је извршио промет увезених добара дистрибутеру, накнадно одобри дистрибутеру попуст у цени, при чему је произвођач предметних добара (страно лице) претходно увознику одобрио попуст у цени за свој промет. ....	61
20. Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана ако купац првог стана не исплати уговорену цену стана са ПДВ продаву, већ лицу којем је продавац, па основу уговора о цесији, уступио потраживање за промет тог стана .....	63
21. Порески третман промета услуге израде пројекта који Институт за молекуларну генетику и генетичко инжењерство врши страном привредном друштву .....	64
22. Порески третман промета услуга сече шума и растиња на земљишту које се налази на територији Републике Србије који врши страно лице .....	65
23. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана у случају када купац стана уговорену цену са ПДВ није у потпуности исплатио продавцу, већ је део те цене исплатио лицу са којим продавац стана има закључен уговор о преузимању дуга .....	67
24. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од физичког лица на име накнаде штете због раскида уговора. . .	68
25. Рачун за продате претплатне карте за промет услуге превоза путника који обвезник ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће издаје другом обвезнику ПДВ – куцу претплатних карата .....	69

---

---

26. Порески третман мањка добара насталог услед саобраћајног удеса.....	71
27. Да ли се износ трошкова које обвезник ПДВ потражује од примаоца добара или услуга по основу подношења тужбе за наплату потраживања урачунава у основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара или услуга по основу којег је настало предметно потраживање? .....	72
28. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од осигуравајућег друштва на име накнаде штете настале услед саобраћајне незгоде – стварне штете и изгубљене добити (тзв. изгубљени ауто дани) .....	74
29. Могућност остваривања пореског ослобођења ако у току реализације уговора из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о ПДВ дође до повећања вредности радова, при чему средства за финансирање тих радова нису предвиђена уговором, већ их самостално обезбеђује једна уговорна страна .....	76
30. Да ли постоји обавеза поседовања потврде о пореском ослобођењу за донације када је реч о добрима која се привремено увозе и поново извозе у оквиру реализације уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о ПДВ? .....	77
31. Утврђивање износа ПДВ надокнаде пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и/или шумских производа односно пољопривредних услуга обвезницима .....	82
32. а) Порески третман трошкова слања опомене због кашњења са плаћањем накнаде, а које обвезник ПДВ који је извршио опорезиви промет добара или услуга зарачунава примаоцу тих добара или услуга .....	84
б) Да ли обвезник ПДВ – давалац лизинга има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет услуга превоза, складиштења и поправке путничких аутомобила који су били предмет уговора о лизингу, а који су враћени даваоцу лизинга због раскида уговора о лизингу, одбије као претходни порез? .....	84
33. Порески третман промета услуга тзв. пребацивања документа из једне у другу екстензију које обвезник ПДВ пружа страном лицу .....	88

---



---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде коју резидентни обвезник плаћа нерезидентном правном лицу (власнику рачунарског програма) по основу права коришћења рачунарског програма – софтвера, при чему резидентни обвезник то право преноси другом резидентном обвезнику ..... 89
2. Примена одредби члана 22в Закона о порезу на добит правних лица ..... 90
3. Да ли се признаје право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица обвезнику који изврши улагања у софтвер? ..... 91
4. Порески третман накнада коју резидентно правно лице плаћа нерезиденту на основу закљученог уговора о франшизингу ..... 92
5. Да ли се обрачунати износ накнаде штете запосленом због некоришћења годишњег одмора признаје као расход у пореском билансу обвезника? ..... 94
6. Порески третман прихода од камате који, по основу закљученог уговора о кредиту, нерезидентно правно лице – банка оствари од резидентног обвезника у случају када је уговором предвиђено да се камата припише главници и исплати заједно са главницом. . . . 95

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Скупштина града Панчева овлашћена да својом одлуком уреди да Секретаријат за пореску администрацију Градске управе града Панчева не доноси решења о утврђивању пореза на имовину у тзв. статистици за 2012. годину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге, већ да јавним огласом обавести те пореске обвезнике да за одговарајућу површину исте непокретности пореска обавеза за 2012. годину износи колико и пореска обавеза истог обвезника за 2011. годину, као и да обавеза за 2012. годину доспева даном објављивања јавног огласа?..... 97
  2. Утврђивање пореске обавезе по основу пореза на имовину у случају када јединица локалне самоуправе не располаже пореском пријавом за непокретност за коју је физичко лице задужено порезом. .... 101
-

- 
3. Да ли је привредно друштво у обавези да плаћа порез на имовину на земљиште на које плаћа и накнаду за коришћење према прописима којима су уређени планирање и изградња, као и да ли има право на пореско ослобођење за то земљиште – ако га у пословним књигама евидентира као добра која су намењена даљој продаји? ..... 103
4. а) Настанак пореске обавезе по основу пореза на имовину у случају када физичко лице први пут у 2011. години поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину на права на непокретности, за која је порески обвезник већ 10 година, али му надлежни орган није утврђивао порез јер о томе није имао сазнања ..... 107
- б) Одговорност наследника за неизмирене обавезе по основу пореза на имовину преминулог физичког лица ..... 107
- в) Да ли јединице локалне самоуправе могу да изврше отпис дугова по основу прихода из облигационих односа? ..... 107
- г) Подношење пореске пријаве за порез на имовину привредног друштва у поступку ликвидације ..... 107
5. Да ли се плаћа порез на поклон код раскида уговора о поклону стана, закљученог између оца као поклонодавца и ћерке као поклонопримца, на основу кога је ћерка укњижила поклон стечено право својине на предметном стану у земљишним књигама? ..... 113
6. Како се утврђује пореска обавеза на пренос апсолутних права по основу преноса права својине на стану на име доживотног издржавања које је давалац издржавања давао својој мајци и њеном супругу (очуху даваоца издржавања), који је мајчин супружник откупио на своје име, за време трајања брачне заједнице са мајком даваоца издржавања? ..... 116
7. Порески третман продаје стечајног дужника као правног лица на основу уговора о купопродаји закљученог 30. септембра 2009. године ..... 119
8. Да ли је правно лице – обвезник пореза на имовину, које тврди да има основ за ослобођење од тог пореза, у обавези да поднесе пореску пријаву за његово утврђивање? ..... 121
-

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања физичког лица које је у радном односу код другог послодавца, а врши одређени рад за правно лице код кога није у радном односу и од тог лица у вези са тим радом повремено оствари неновчано примање у виду одређене „награде“ (као што су извесне количине одређених производа) по основу обављеног рада ..... 123
2. Да ли је послодавац – нерезидент Републике Србије, који је закључио уговор о раду са физичким лицем – резидентом Србије, које ће рад обављати на територији Републике Србије, обавезан да се региструје код пореских органа Републике Србије ради плаћања пореза на зараду, као и код надлежног органа у сврху плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за запосленог? ..... 125
3. Плаћање пореза на капитални добитак на приход који физичко лице оствари продајом непокретности у случају када је непокретност стекло Уговором о поклону неусељивог стана, у коме су живели закупци на неодређено време, тако да је стан фактички био неусељив и власник није могао да га користи, па укупан износ купопродајне цене није припао власнику стана већ је део припао закупцу на основу претходно склопљеног уговора ..... 128

## ТАКСЕ

1. Да ли је адвокат, када надлежном органу поднесе захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, дужан да плати републичку административну таксу прописану за физичко лице или таксу прописану за предузетнике? ..... 131
  2. Да ли се може ослободити плаћања републичке административне таксе страном правно лице (немачка фирма) за решење по захтеву за издавање дозволе страном овлашћеном лицу за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, односно за решење по захтеву за одобрење за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевима, а у вези извршења програма ИПА 2010? ..... 133
-

- 
3. Да ли се може ослободити плаћања републичке административне таксе Јавно предузеће „Електроурежа Србије“ Београд, по Тарифном броју 139. став 2. Одељка А Тарифе, за решење којим се даје енергетска дозвола за изградњу енергетских објеката од 0,03% на предрачунску вредност изградње објекта, а финансијска средства за изградњу тог објекта су обезбеђена делом из донације Делегације Европске уније (ДЕУ) – правни наследник Европске агенције за реконструкцију и Делегације Европске комисије у Републици Србији, у одређеном износу и према условима назначеним у уговорима приложеним уз захтев? ..... 136

### **ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман прихода које оствари нерезидентни обвезник – резидент Летоније од резидентног правног лица по основу лиценце за софтвер ..... 139
2. Порески третман зарада које остваре упућени радници страног правног лица – резидента Немачке, по основу обављања рада на територији Републике Србије код домаћег правног лица, при чему домаће правно лице преузима обавезу да страном правном лицу (послодавцу упућених радника) надокнади трошкове зарада које тај страни послодавац исплаћује упућеним радницима за време њиховог рада код домаћег правног лица ..... 142
3. Порески третман зарада које исплаћује послодавац, правно лице – резидент Републике Србије, за запослене – резиденте Републике Србије који су као упућени радници послати на рад у Руску Федерацију..... 147

### **ФИСКАЛНЕ КАСЕ**

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект који обавља делатност трговине на велико фармацеутским производима продаје некретнину која се води као стална имовина, односно основно средство, физичком лицу?..... 153
-

---

## **ФИНАНСИРАЊЕ ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ**

1. Да ли се базне станице могу третирати као пословни простор и да ли јединице локалне самоуправе могу да наплаћују операторима мобилне телефоније локалну комуналну таксу за истицање фирме на пословном простору, по базној станици, тј. антенском стубу? ..... 155

## **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у новембру месецу 2011. године .. 157

---

---

# ЈАВНИ ПРИХОДИ

## ПОРЕЗИ

1. а) **Настанак пореске обавезе у случају када обвезник ПДВ накнаду за промет добара или услуга наплаћује безготовински**
- б) **Обавеза подношења пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица ако обвезник није обављао пословне активности односно није остваривао приходе**
- в) **Основица пореза на зараде**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1065/2011-04 од 30.11.2011. год.)

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

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

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

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

Одредбама члана 4. ст. 4. и 5. и члана 5. ст. 4. и 5. Закона прописано је у којим се случајевима промет добара и услуга који се врши без накнаде изједначава са прометом добара и услуга који се врши уз накнаду.

Према одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, пореска обавеза по основу промета добара и услуга настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи, и то: промет добара и услуга или наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, пореска обавеза по основу промета добара или услуга који се врши уз накнаду настаје даном када се тај промет изврши, односно даном наплате ако је накнада или део накнаде наплаћен пре извршеног промета, при чему Министарство финансија указује да је за настанак пореске обавезе потпуно ирелевантно да ли обвезник ПДВ наплаћује накнаду за тај промет безготовински (на рачун отворен код пословне банке) или готовински. Пореска обавеза по основу промета добара и услуга који се врши без накнаде настаје даном извршења промета.

Министарство финансија напомиње да је обвезник ПДВ дужан да, сагласно члану 50. став 2. Закона, поднесе пореску пријаву независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ.

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

Према одредби члана 63. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), порески обвезник дужан је да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез и порески биланс за период за који се утврђује порез.

Уз пореску пријаву и порески биланс, порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу достави и оне финансијске

извештаје које је дужан да поднесе надлежном органу у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија (биланс стања, биланс успеха, извештај о токовима готовине, извештај о променама на капиталу и др), другу документацију прописану овим законом, као и документацију коју надлежни орган затражи у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, при чему се пореска пријава подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.

С тим у вези, обвезник који је регистрован код Агенције за привредне регистре, у складу са прописима који уређују регистрацију привредних субјеката, дужан је да надлежном органу Пореске управе поднесе пореску пријаву (Образац ПДП) за обрачун пореза на добит правних лица, порески биланс, као и осталу Законом прописану документацију, независно од тога да ли је у одређеном пореском периоду обављао пословне активности, односно да ли је остваривао приходе.

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

Са становишта опорезивања прихода физичких лица, под зарадом, у смислу Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон), сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог (члан 13. став 1. Закона).

Обвезник пореза на зараде је физичко лице које остварује зараду.

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б Закона чини исплаћена, односно остварена зарада, сагласно ставу 1. члана 15а Закона. Пореску основуцу за запослене, у смислу закона који уређује рад, чини зарада из члана 13. став 1. и чл. 14. до 14б Закона, умањена за неопорезиви износ од 7.310 динара месечно (усклађени динарски износ примењује се у периоду од 1. фебруара 2011. године до 31. јануара 2012. године)



Порез на зараду обрачунава се и плаћа по стопи од 12%.

У вези са питањима која се односе на материју управљања привредним друштвима, као и на област радно-правних односа, давање одговора по тим питањима није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем. Давање мишљења о примени прописа који уређују материју која се односи на привредна друштва у надлежности је Министарства економије и регионалног развоја, а давање мишљења о примени прописа који уређују област радних односа у надлежности је Министарства рада и социјалне политике, сагласно чл. 9. и 15. Закона о министарствима („Сл. гласник РС“, бр. 16/11).

**2. Да ли се плаћа порез на поклон који је Град Београд – Градска управа града Београда – Секретаријат за образовање, на почетку школске 2011/12 године, учинио ученицима првих разреда основних школа на територији Града Београда, при чему су предмет поклона били школски ранчеви и школски прибор (перница, две свеске А4 и А5, два блока за цртање А4, кутија дрвених бојица, гумица, лењир, графитна оловка и резач)?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01069/2011-04 од 22.11.2011. год.)

*1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност*

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

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

Према одредбама члана 4. став 4. тачка 2) и члана 4. став 5. Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се и сваки други промет добара без накнаде, под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно.

У складу са наведеним законским одредбама, када Градска управа града Београда – обвезник ПДВ поклања ученицима првог разреда ђачке ранчеве који садрже школски прибор, реч је о промету добара без накнаде, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ. У овом случају, основица за обрачунавање ПДВ утврђује се у складу са одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона. Поред тога, Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ – Градска управа града Београда има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет предметних добара, одбије као претходни порез у складу са Законом.

## *2. Са аспекта Закона о порезима на имовину*

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Одредбом члана 14. став 5. ЗПИ прописано је да се поклоном, у смислу ЗПИ, не сматра пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из члана 14. ст. 1. до 3. ЗПИ 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, у смислу ЗПИ, не сматра се примање по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно на које се плаћа порез на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана (члан 14. став 6. ЗПИ).

Према одредби члана 14. став 8. ЗПИ, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из члана 14. става 2. ЗПИ које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. став 2. ЗПИ је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије или у иностранству (члан 15. став 2. ЗПИ).

Према томе, поклон (па и поклон који је Град Београд – Градска управа града Београда – Секретаријат за образовање, на почетку школске 2011/12 године, учинио ученицима првих разреда основних школа на територији Града Београда, при чему су предмет поклона били школски ранчеви и школски прибор – перница, две свеске А4 и А5, два блока за цртање А4, кутија дрвених бојица, гумица, лењир, графитна оловка и резач), на који се плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, није предмет опорезивања порезом на поклон. То значи да законски заступници поклонопримаца – као малолетних лица, у овом случају немају обавезу пријављивања тог поклона подношењем пореске пријаве ППИ-3, нити се по том основу порез на поклон плаћа.

Поклон школских ранчева и школског прибора није предмет опорезивања порезом на поклон (и не постоји обавеза пријављивања примљеног поклона подношењем пријаве ППИ-3) ни у случају непостојања пореске обавезе по основу пореза на додату вредност – уколико је вредност поклона, који је сваки конкретан ученик примио од Града Београда – Градске управе града Београда – Секретаријата за образовање, до 30.000 динара у једној календарској години.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман промета половних моторних возила, као и ко се сматра обвезником ПДВ који се бави прометом половних моторних возила са аспекта Закона о ПДВ**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1116/2011-04 од 24.11.2011. год.)

Одредбом члана 36. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 61/07, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да обвезници који се баве прометом половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета, утврђују основицу као разлику између продајне и набавне цене добра (у даљем тексту: опорезивање разлике), уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици.

Наведени начин утврђивања основице за обрачун ПДВ, према ставу 2. члана 36. Закона о ПДВ, примењује се ако код набавке добара њихов испоручилац није дуговао ПДВ или је користио опорезивање разлике из става 1. овог члана.

Код промета половних добара, укључујући и половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета, обвезник не може исказивати ПДВ у рачунима или

другим документима и нема право на одбитак претходног пореза (члан 36. став 4. Закона о ПДВ).

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ који се бави прометом половних моторних возила врши промет моторног возила стеченог од 1. јануара 2005. године, основицу за обрачунавање ПДВ утврђује као разлику између продајне и набавне цене добра, уз одбитак ПДВ садржаног у тој разлици, ако код набавке моторног возила његов испоручилац није дуговао ПДВ (нпр. ако је испоручилац лице које није обвезник ПДВ, или ако је испоручилац обвезник ПДВ, а за извршени промет није имао обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са одредбом члана 6. став 1. тачка 2) Закона о ПДВ, као и у случају ако је испоручилац обвезник ПДВ који је користио опорезивање разлике). Међутим, ако промет предметног моторног возила врши обвезник ПДВ који се не бави прометом половних моторних возила, при утврђивању основице за промет тог моторног возила не примењују се одредбе члана 36. Закона, већ се основица за обрачунавање ПДВ утврђује у складу са одредбама члана 17. Закона.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да се обвезником ПДВ који се бави прометом половних моторних возила, са аспекта Закона о ПДВ, сматра обвезник ПДВ који учестало набавља половна моторна возила у циљу њиховог промета и прометује предметним добрима, независно од тога да ли је делатност промета половних моторних возила наведена као претежна делатност у регистрационој пријави која се подноси Агенцији за привредне регистре приликом регистрације података у Регистру привредних субјеката сагласно прописима којима се уређује регистрација привредних субјеката, да ли је наведена у оснивачком акту обвезника ПДВ или није наведена ни у регистрационој пријави нити у оснивачком акту обвезника ПДВ.

**2. Порески третман промета хидрауличних и моторних уља који врши обвезник ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-957/2011-04 од 24.11.2011. год.)

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

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

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

Према одредби члана 2. Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 („Сл. гласник РС“, бр. 15/05 и 68/11, у даљем тексту: Уредба), на промет добара и услуга који обвезници ПДВ врше са територије Републике Србије ван територије АПКМ (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију АПКМ, као и на промет који се врши са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ, примењује се Закон, прописи донети на основу Закона и ова уредба.

Одредбама члана 10. ст. 1. и 2. Уредбе прописано је да се на промет домаћих добара (добра домаћег порекла и добра страног порекла која су стављена у слободан промет на територији

Републике ван АПКМ) који изврше обвезници ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ не плаћа, а обвезници ПДВ имају право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, под условом да су добра отпремљена на територију АПКМ уз образац ЕЛ – Евиденциони лист који попуњава Посебно одељење. Ставом 3. истог члана Уредбе предвиђено је да је пре попуњавања Евиденционог листа из става 2. овог члана обвезник ПДВ дужан да Посебном одељењу достави рачун, односно други документ о промету добара, који садржи:

- назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- место и датум издавања и редни број рачуна;
- назив и адресу примаоца рачуна;
- врсту, количину, цену по јединици мере и вредност добара.

Као доказ да су добра из става 1. овог члана отпремљена на територију АПКМ, у складу са ставом 4. истог члана Уредбе, служе:

- Евиденциони лист оверен од стране Посебног одељења;
- извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, односно доказ о уплати новчаних средстава од стране примаоца добара – физичког лица са територије АПКМ на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара;
- доказ о извршеној продаји девиза Народној банци Србије или пословној банци, односно оствареној динарској противвредности од продаје тих девиза, ако је за испоручена добра извршено плаћање у девизама.

Према одредби члана 10. став 5. Уредбе, за обвезнике ПДВ који врше промет нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, као докази да су ова добра отпремљена на територију АПКМ, поред доказа из става 4. овог члана, служи и доказ о плаћеном ПДВ за унос нафте и нафтних деривата на територију АПКМ.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Уредбе, на промет добара који врши обвезник ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза, под условом да поседује доказе да су добра отпремљена на територију АПКМ, и то: Евиденциони лист оверен од стране Посебног одељења, извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, односно доказ о уплати новчаних средстава од стране примаоца добара – физичког лица са територије АПКМ на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, као и доказ о извршеној продаји девиза Народној банци Србије или пословној банци, односно оствареној динарској противвредности од продаје тих девиза, ако је за испоручена добра извршено плаћање у девизама, а када је реч о обвезнику ПДВ који врши промет нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, поред наведених доказа, потребно је да поседује и доказ о плаћеном ПДВ за унос нафте и нафтних деривата на територију АПКМ. Министарство финансија напомиње да нафтни деривати, у смислу одредбе члана 10. став 5. Уредбе, јесу добра која се сматрају дериватима нафте у складу са прописима којима се уређује енергетика.

С тим у вези, а с обзиром да се, према мишљењу Министарства за инфраструктуру и енергетику број: 312-01-00823/2011-09 од 16. новембра 2011. године, хидраулична и моторна уља не сматрају дериватима нафте у смислу прописа којима се уређује енергетика, на промет ових добара који врши обвезник ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, под условом да обвезник ПДВ који врши предметни промет поседује доказе из члана 10. став 4. Уредбе.



**3. Порески третман промета услуге обуке радника за рад у Либији у оквиру које се презентује знање из области послова нафтне и петрохемијске индустрије, социо-политички и религијски услови живота и рада у Либији**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00948/2011-04 од 24.11.2011. год.)

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

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

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

Одредбом члана 12. став 3. тачка 3) подтачка (1) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга из области културе, уметности, спорта, науке и образовања, забавно-естрадних и сличних услуга, укључујући услуге организатора приредби, као и са њима повезаних услуга, сматра место где су ове услуге стварно пружене.

У складу са наведеним законским одредбама, место промета услуге обуке радника, у конкретном случају обуке за рад у Либији у оквиру које се презентује знање из области послова нафтне и петрохемијске индустрије, социо-политички и религијски услови живота и рада у Либији, је место где је услуга стварно пружена. С тим у вези, ако се услуга обуке радника пружа на територији Републике Србије, обвезник ПДВ је дужан да на накнаду за промет предметне услуге, без ПДВ, обрачуна ПДВ по

пореској стопи од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Међутим, ако се услуга обуке радника пружа ван територије Републике Србије, у том случају не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

**4. Када обвезник ПДВ, који врши опорезиви промет добара и услуга лицу са седиштем на територији АПКМ, уговора и наплаћује вредност промета у иностраној валути, да ли курсна разлика која настаје ако се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан издавања рачуна доводи до обавезе измене пореске основице и обрачунатог ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-944/2011-04 од 24.11.2011. год.)*

Пореска обавеза по основу промета добара и услуга, у складу са одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга или наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Сагласно одредби члана 22. став 1. Закона, ако је накнада за промет добара и услуга изражена у иностраној валути, за обрачун те вредности у домаћој валути примењује се средњи курс централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе.

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ, који врши опорезиви промет добара и услуга лицу

са седиштем на територији АПКМ, уговора и наплаћује вредност промета у иностраној валути, дужан је да приликом утврђивања износа ПДВ који дугује по основу предметног промета изврши обрачун у домаћој валути вредности накнаде изражене у иностраној валути примењујући средњи курс централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе. Ако се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан издавања рачуна за предметни промет (у којем се, између осталог, исказују подаци о износу основице и износу обрачунатог ПДВ у динарима, утврђених применом средњег курса централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе), односно на дан плаћања накнаде за тај промет, та разлика не доводи до обавезе измене пореске основице и обрачунатог ПДВ у смислу одредаба члана 21. Закона.

Поред тога, Министарство финансија – Сектор за фискални систем напомиње да није надлежно за давање мишљења у вези са применом прописа Народне банке Србије.

### **5. Стопа ПДВ на промет хлеба и других пекарских производа**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-01081/2011-04 од 23.11.2011. год.)

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

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

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби става 2. тачка 1) истог члана Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се, између осталог, промет и увоз хлеба и других пекарских производа.

Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07 и 29/11, у даљем тексту: Правилник), у члану 2. став 1, прописано је да се хлебом, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају све врсте хлеба, независно од тежине и паковања, укључујући и тост хлеб.

Према одредби члана 2. став 2. Правилника, пекарским производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте пецива, укључујући и пуњена пецива, бурек-пита, симит, погачице, крофне и слични производи, мекике и слични производи, перце и ђевреци, грисини, пењерлије, коре за питу и коре за гибаницу.

Ако се производи из става 2. овог члана стављају у промет у оригиналном паковању, сматрају се пекарским производима ако им је рок трајања до седам дана (став 3. члана 2. Правилника).

Према одредби става 4. истог члана Правилника, пекарским производима сматрају се и производи из ст. 2. и 3. овог члана када се стављају у промет у смрзнутом стању, независно од рока трајања.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет хлеба, независно од врсте, тежине и паковања, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8%. Такође, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се и промет пекарских производа из члана 2. ст. 2-4. Правилника, а који се у промет стављају као печени, у оригиналном паковању ако им је рок трајања до седам дана или у смрзнутом стању независно од рока трајања, са или без надева, од лиснатог или другог теста (нпр. пекарски производи од лиснатог теста – рол виршле, погачице празне, погачице са сиром, кроасани са чоколадом итд).

**6. Порески третман преноса целокупне имовине који врши обвезник ПДВ у поступку статусне промене спајања уз припајање, као и право обвезника ПДВ – стицаоца имовине да ПДВ који је обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет добара и услуга који је извршен обвезнику ПДВ – преносиоцу имовине, одбије као претходни порез**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-987/2011-04 од 23.11.2011. год.)

Према одредби члана 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), прометом добара и услуга, у смислу овог закона, не сматра се пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца (члан 6. став 2. Закона).

Одредбом члана 2. став 1. тачка 1) Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, који се не сматра прометом добара и услуга у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се прометом добара и услуга који, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, не подлеже ПДВ, сматра пренос целокупне имовине код статусне промене привредног друштва и промене правне форме привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Одредбом члана 377. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 125/04, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима) прописано је да се под реорганизацијом привредног друштва у смислу овог закона подразумева статусна промена привредног друштва и промена правне форме привредног друштва.

Под статусном променом привредног друштва, у смислу овог закона, подразумева се спајање, подела и одвајање, при чему се у статусној промени привредног друштва могу комбиновати статусне промене спајања и поделе или статусне промене спајања и одвајања (члан 378. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима).

Према одредби члана 381. став 2. Закона о привредним друштвима, спајање уз припајање јесте статусна промена којом једно друштво престаје да постоји без ликвидације (у даљем тексту: друштво престало припајањем) преносећи другом постојећем друштву целу своју имовину и обавезе (у даљем тексту: друштво стицалац), у замену за издавање акција или удела акционарима или члановима друштва престалог спајањем од стране друштва стицаоца, а ако је потребно и новчану доплату која не прелази 10% номиналне вредности тако издатих акција или њихове рачуноводствене вредности код акција без номиналне вредности.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на пренос целокупне имовине који врши обвезник ПДВ у поступку статусне промене спајања уз припајање у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ПДВ се не обрачунава и не плаћа под следећим условима: да је друштво стицалац обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ, као и да продужава да обавља исту делатност коју је обављао преносилац имовине. Поред тога, Министарство финансија указује да, с обзиром да у овом случају обвезник ПДВ – стицалац имовине ступа на место обвезника ПДВ – преносиоца те имовине, обвезник ПДВ – стицалац имовине има право да ПДВ који је обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет добара и услуга који је извршен обвезнику ПДВ – преносиоцу имовине и који је исказан у рачунима који су издати на име обвезника ПДВ – преносиоца имовине, одбије као претходни порез, ако би обвезник ПДВ – преносилац имовине имао право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом у случају да није дошло до статусне промене.

**7. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана у случају када стан купују два купца – супружници који заједно са малолетним дететом чине породично домаћинство и том куповином стичу сусвојину на стану, при чему један од супружника не испуњава услове за остваривање права на рефундацију ПДВ**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01073/2011-04 од 23.11.2011. год.)

Одредбом члана 56а став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу.

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m<sup>2</sup>, а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m<sup>2</sup> по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана (члан 56а став 3. Закона).

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 3. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 3. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 3. 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 5. Закона).

Према одредби члана 56а став 6. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

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

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

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

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

Надлежни порески орган, по спроведеном поступку, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана и води евиденцију о купцима првог стана и члановима породичних домаћинстава купаца првог стапа за које су купци првог стана остварили рефундацију ПДВ, као и о износу остварене рефундације ПДВ (члан 56а ст. 7 и 8. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, а по процедури прописаној одредбама члана 10а став 1. Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр.



107/04, 65/05 и 63/07), у случају када стан купују два купца – супружници који заједно са малолетним дететом чине породично домаћинство и том куповином стичу сусвојину на стану, тј. постају власници идеалних делова на стану од 1/2, при чему један од супружника не испуњава услове за остваривање права на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари супружник који испуњава прописане услове сразмерно сусвојинском делу који купује, што значи за себе као купца првог стана за 20m<sup>2</sup> и за дете као члана породичног домаћинства за 7,5m<sup>2</sup> (укупно за 27,5m<sup>2</sup>).

#### **8. Утврђивање основице за обрачун ПДВ код промета услуга техничког прегледа и регистрације возила**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1061/2011-04 од 23.11.2011. год.)

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

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

У складу са одредбом члана 17. став 1. Закона, пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Према одредбама члана 17. став 2. Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Сагласно одредби члана 17. став 3. тачка 2) Закона, основица не садржи износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет услуга техничког прегледа и регистрације возила дужан је да на накнаду (без ПДВ) за промет предметних услуга обрачуна ПДВ по пореској стопи ПДВ од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. У основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуга техничког прегледа и регистрације возила не урачунавају се трошкови административних и комуналних такси, друмарине, пореза на употребу моторних возила, еколошке таксе, накнаде за израду саобраћајне дозволе и регистарских таблица и полисе осигурања, с обзиром да је реч о износима које обвезник ПДВ у име и за рачун других лица наплаћује од примаоца ових услуга, под условом да тако наплаћене износе преноси лицима у чије име и за чији рачун је извршио наплату. Поред тога, Министарство финансија напомиње да се на новчана средства која обвезник ПДВ у име и за рачун других лица наплаћује од примаоца услуга техничког прегледа и регистрације возила и преноси тим лицима не примењује пореско ослобођење, већ да се та новчана средства не сматрају делом накнаде за промет предметних услуга.

**9. а) Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу набавке добара која се не сматрају опремом за вршење делатности**

**б) Да ли се престанком испуњености услова за одбитак претходног пореза за опрему за вршење делатности сматра брисање обвезника из евиденције за ПДВ по службеној дужности?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-488/2011-04 од 22.11.2011. год.)

а) Одредбама члана 28. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, а уз испуњење прописаних услова, обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара која се не сматрају опремом за вршење делатности из члана 32. Закона, али која се сматрају опремом у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија.

б) Према одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, односно десет година од момента прве употребе за објекте.

Одредбом члана 2. Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник) прописано је да је опрема за вршење делатности, у смислу Закона, добро појединачне вредности најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме, чији је век употребе дужи од једне године, а које се користи или ће се користити за вршење делатности.

Сагласно одредби члана 39. став 2. Закона, надлежни порески орган, по службеној дужности, а по спроведеном поступку, извршиће брисање обвезника из евиденције за ПДВ ако је обвезник остварио укупан промет у претходној календарској години у износу мањем од 2.000.000 динара, о чему издаје потврду из става 1. овог члана (потврда о брисању из евиденције за ПДВ).

Према одредби члана 8. став 4. Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, 94/04, 108/05 и 120/08), приликом спровођења поступка брисања из евиденције за ПДВ по службеној дужности, надлежни порески орган води рачуна да не дође до двоструког опорезивања промета добара и услуга ПДВ, односно до неопорезивања промета добара и услуга на који треба да се плати ПДВ.

У складу са наведеним, обвезник ПДВ који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему за вршење делатности из члана 32. Закона (добро појединачне вредности у моменту набавке најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме и чији је век употребе дужи од једне године), а који престане да испуњава услове за одбитак претходног пореза у року краћем од пет година од момента прве употребе те опреме, при чему се престанком испуњености услова сматра и брисање из евиденције за ПДВ по службеној дужности обвезника ПДВ који након брисања наставља да обавља делатност (независно од тога да ли ће делатност обављати као лице које није обвезник ПДВ или ће се поново евидентирати у систем ПДВ), дужан је да врши исправку одбитка претходног пореза у складу са одредбама Правилника.

#### **10. Порески третман промета добара и услуга који врши обвезник ПДВ, а накнаду за тај промет остварује из буџета јединице локалне самоуправе**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 023-00-428/2010-04 од 22.11.2011. год.)

• Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ, а за који одредбама чл. 24. и 25. Закона није прописано пореско ослобођење, ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са Законом. За промет добара и услуга који се врши уз накнаду, основицу за обрачунавање ПДВ, у складу са одредбама члана 17. Закона, чини накнада коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за предметни промет (без ПДВ), независно од тога да ли обвезник ПДВ остварује накнаду за тај промет из буџета јединице локалне самоуправе, аутономне покрајине, Републике Србије или из других извора.

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

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету – обвезника ПДВ за промет добара и услуга, односно ПДВ плаћен при увозу добара, одбије као претходни порез, уз испуњење свих предвиђених услова – да поседује рачун (или други документ који служи као рачун) издат у складу са Законом, односно документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез, а којим се потврђује да је приликом увоза добара плаћен ПДВ, као и да набављена добра користи или да ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ или промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици). Међутим, обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке добара и услуга које користи или ће их користити

да би извршио промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза у складу са одредбама члана 25. Закона или промет који је извршен у иностранству, ако за тај промет не би постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици).

**11. Порески третман промета монтажног објекта који врши обвезник ПДВ кориснику слободне зоне, при чему се монтажни објекат уноси у слободну зону у деловима, уз обавезу испоручиоца да изврши монтирање предметног објекта у слободној зони**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-170/2011-04 од 22.11.2011. год.)

• Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“ бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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 чланом није друкчије одређено.

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет монтажног објекта кориснику слободне зоне, који се уноси у слободну зону у деловима, уз обавезу испоручиоца да изврши монтирање предметног објекта у слободној зони, при чему је за овај промет уговорена јединствена накнада, сматра се да је извршена јединствена испорука добра –



монтажног објекта.

• Одредбом члана 24. став 1. тачка 5) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за унос добара у слободну зону за која би обвезник – стицалац добара имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Пореско ослобођење за унос добара у слободну зону из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, а у складу са одредбама члана 6. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права па одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11, у даљем тексту: Правилник), обвезник може да оствари ако поседује:

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

2) рачун испоручиоца добара која се уносе у слободну зону;

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

4) оверену копију декларације којом се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, обвезник ПДВ који врши промет монтажног објекта кориснику слободне зоне, а који се у слободну зону уноси у деловима уз обавезу монтаже у слободној зони, при чему је за предметни промет уговорена јединствена накнада, није дужан да за тај промет обрачуна и плати ПДВ ако би корисник слободне зоне – обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у складу са Законом када би монтажни објекат набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне. За остваривање предметног пореског ослобођења обвезник ПДВ – испоручилац

монтажног објекта мора да поседује доказе из члана 6. став 1. Правилника. Поред тога, Министарство финансија напомиње да по основу предметног промета обвезник ПДВ – испоручилац монтажног објекта има право на одбитак претходног пореза у складу са одредбама члана 28. Закона.

**12. а) Порески третман уноса економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта као неновчаног улога у капитал привредног друштва који врши физичко лице на које гласи грађевинска дозвола за изградњу тог грађевинског објекта (инвеститор), а које је истовремено и оснивач предметног привредног друштва**

**б) Порески третман преноса права располагања на економски дељивим целинама у оквиру грађевинског објекта који врши привредно друштво – обвезник ПДВ, које су у то привредно друштво унете као улог од стране оснивача – физичког лица на које гласи грађевинска дозвола (инвеститор)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-244/2011-04 од 16.11.2011. год.)*

а) Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

У складу са одредбама члана 2. Правилника о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04), новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона, сматрају се објекти у свим степенима изграђености који као такви могу бити предмет преноса права располагања, а чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године.

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 и 64/10), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

У смислу наведених законских одредаба, а имајући у виду да оригинарно право својине на грађевинском објекту има лице на које гласи грађевинска дозвола и за чије потребе се гради објекат, први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту врши инвеститор.

Сагласно наведеним законским одредбама, као и подацима из катастра непокретности, с обзиром да је у конкретном случају физичко лице на које гласи грађевинска дозвола за изградњу грађевинског објекта (инвеститор), које је истовремено и оснивач предметног привредног друштва, извршило унос економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта изграђеног на том грађевинском земљишту као неновчани улог у капитал предметног привредног друштва, а на основу допуне одлуке о оснивању овог привредног друштва којом је фактички опредељен неновчани улог у смислу одређивања конкретних економски дељивих целина које се уносе у капитал предметног привредног друштва, мишљење Министарства финансија је да унос предметних економски дељивих целина представља први пренос права располагања на тим добрима из члана 4. став 3. тачка 7) Закона. У овом случају, први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта (унос у капитал привредног друштва) не

опорезује се ПДВ, с обзиром да промет врши инвеститор – физичко лице које није обвезник ПДВ.

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

У складу са наведеном законском одредбом, када привредно друштво – обвезник ПДВ врши пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру грађевинског објекта које су у то привредно друштво унете као улог од стране оснивача – физичког лица на којег гласи грађевинска дозвола (инвеститора), реч је о другом преносу права располагања на предметним економски дељивим целинама за који не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, а предметно привредно друштво по основу овог промета нема право на одбитак претходног пореза. На пренос права својине на економски дељивим целинама (које су пре тог преноса унете као улог у предметно привредно друштво од стране оснивача), плаћа се порез у складу са ЗПИ.

• Поред тога, Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ – предметно привредно друштво које је, према наводима из захтева за мишљење, финансирало изградњу грађевинског објекта (извођач радова је испостављао ситуације предметном привредном друштву), извршило је оснивачу – физичком лицу на које гласи грађевинска дозвола (инвеститору) промет предметног грађевинског објекта у смислу одредбе члана 4. став 3. тачка б) Закона, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. По основу овог промета

обвезник ПДВ – предметно привредно друштво има право на одбитак претходног пореза уз испуњење услова прописаних Законом.

**13. Издавање потврде о пореском ослобођењу за донације из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о ПДВ ако у току реализације пројекта који се спроводи на основу уговора о извођењу радова закљученим између корисника донације и страног лица, дође до измене уговора о извођењу радова у смислу да ће огранак тог страног лица вршити промет добара и услуга кориснику донације** (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-1035/2011-04 од 15.11.2011. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, а тим уговором је предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према одредбама члана 21а став 1. тач. 3) и 4) Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 12/06, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, за промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, ако су та средства, од стране даваоца донације

или имплементарног партнера, непосредно дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији, као и кориснику добара или услуга који су предмет уговора о донацији, ако је та добра или услуге непосредно платио давалац донације или страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (у даљем тексту: страном лице), а које је од стране корисника новчаних средстава, односно корисника добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), ангажовано на реализацији пројекта који је предмет донације.

Сагласно одредби члана 21в Правилника, пореско ослобођење из члана 21а став 1. тач. 3) и 4) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за донације, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице корисника донације, односно страног лица, у три примерка, које доставља Централи на оверу.

Одговорно лице корисника донације, односно страног лица дужно је да, пре издавања прве потврде о пореском ослобођењу за донације, Централи достави отисак печата, податке о лицима овлашћеним за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене (став 2. истог члана Правилника).

Одредбом члана 21в став 3. Правилника прописано је да потврда о пореском ослобођењу за донације из става 1. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу издаваоца потврде – корисника донације односно страног лица;
- 2) број и датум потврде;
- 3) назив и број уговора о донацији ако је уговор заведен под одређеним бројем;
- 4) назив и вредност пројекта ако се промет добара или услуга врши у циљу реализације одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга уз пореско ослобођење;

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

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

8) број и датум овере од стране Централне и потпис овлашћеног лица.

Централа проверава да ли је уговор о донацији евидентиран код Централне, оверава сва три примерка потврде о пореском ослобођењу за донације, од којих два примерка враћа кориснику донације, односно страном лицу, а трећи задржава за своје потребе (став 5. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 21в став 6. Правилника, корисник донације, односно страном лице доставља обвезнику један примерак оверене потврде из става 5. овог члана, а други задржава за своје потребе.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се врши кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом. С тим у вези, ако у току реализације пројекта који се финансира на основу уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, а који се спроводи на основу уговора о извођењу радова закљученим између корисника донације и страног лица, дође до измене уговора о извођењу радова у смислу да ће огранак тог страног лица вршити промет добара и услуга кориснику донације, у том случају, почев од дана измене предметног уговора, корисник донације издаје потврду о пореском ослобођењу за донације огранку страног лица.

#### **14. Право на пореско ослобођење за промет добара и услуга који се врши у оквиру спровођења пројекта ИПА у случају када:**

- промет врши обвезник ПДВ Делегацији Европске комисије у Републици Србији;
- Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума који је декларисан као подимплементарни партнер Делегације ЕК, при чему је предметним уговором предвиђено да остали чланови конзорцијума врше промет добара и услуга носиоцу конзорцијума, а да носилац конзорцијума врши промет Делегацији ЕК;
- Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума, а тим уговором је предвиђено да ће сви чланови конзорцијума вршити промет добара и услуга Делегацији ЕК, при чему је Делегација ЕК декларисала све чланове конзорцијума као подимплементарне partnere

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1044/2011-04 од 15.11.2011. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/01, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), у члану 24. став 1. тачка 16а), прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, а тим уговором је предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према одредби члана 26. став 1. Оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмента претприступне помоћи ИПА потврђеног Законом о потврђивању Оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмента претприступне помоћи ИПА („Сл. гласник РС“, бр. 124/07), изузев ако није другачије



предвиђено у секторском или финансијском споразуму, порези, царинске и увозне дажбине или други трошкови који имају истоветно дејство нису прихватљиви по основу ИПА.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, а у складу са одредбом члана 21а став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04 ... 79/11, у даљем тексту: Правилник), за промет добара и услуга, који се врши у складу са уговором о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши:

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

2) лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера (у даљем тексту: подимплементарни партнер);

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

4) страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (даљем тексту: страном лице), а које је од стране корисника новчаних средстава односно корисника добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), ангажовано на реализацији пројекта који је предмет донације.

Републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио уговор о донацији доставља Централи копију закљученог уговора о донацији и податак о износу средстава који је предмет уговора о донацији (став 2. истог члана Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да имплементарни партнер доставља Централи доказ да је у својству имплементарног партнера ангажован од стране даваоца донације, списак подимплементарних партнера, као и копије уговора закључених са подимплементарним партнерима.

Према одредби члана 21б став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 21а став 1. тач. 1) и 2) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о донацији ослобођен пореза (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за донације), који попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице имплементарног, односно подимплементарног партнера, у три примерка, које доставља Централи на оверу.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да је одговорио лице имплементарног, односно подимплементарног партнера, дужно да, пре издавања прве потврде о пореском ослобођењу за донације, Централи достави отисак печата, податке о лицима овлашћеним за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Према одредбама члана 21б став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за донације из става 1. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу имплементарног, односно подимплементарног партнера;
- 2) број и датум потврде;
- 3) назив и број уговора о донацији ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта;

4) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење;

5) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно датум и износ уплаћених авансних средстава;

6) потпис и печат овлашћеног лица имплементарног, односно подимплементарног партнера;

7) број и датум овере од стране Централне и потпис овлашћеног лица.

Одредбом става 4. истог члана Правилника прописано је да, изузетно од става 3. тачка б) овог члана, ако имплементарни, односно подимплементарни партнер, нема обавезу да поседује печат у складу са прописима своје земље, у том случају, уместо отиска печата, Централна доставља изјаву да не поседује печат, потписану од стране лица овлашћеног за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације.

Према одредби става 5. истог члана Правилника, Централна проверава да ли је уговор о донацији евидентиран код Централне, оверава сва три примерка потврде о пореском ослобођењу за донације, од којих два примерка враћа имплементарном, односно подимплементарном партнеру, а трећи задржава за своје потребе.

Одредбом става 6. истог члана Правилника прописано је да имплементарни, односно подимплементарни партнер доставља обвезнику један примерак оверене потврде из става 5. овог члана, а други задржава за своје потребе.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се врши у оквиру спровођења пројекта ИПА, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, при чему се пореско ослобођење остварује према прописаној процедури.

Према допису Сектора за програмирање и управљање фондовима ЕУ и развојном помоћи број: службено од 19.11.2009. године, „закључивање свих уговора за реализацију пројекта одобрених у оквиру ИПА поверено је Делегацији Европске комисије у Републици Србији“.

С тим у вези, на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ Делегацији Европске комисије у Републици Србији (у даљем тексту: Делегација ЕК), као лицу које има овлашћење да закључује уговоре, тј. да спроводи пројекте одобрене у оквиру ИПА, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по том основу. Наведено пореско ослобођење обвезник ПДВ (независно од тога да ли има статус подимплементарног партнера) може да оствари ако поседује примерак потврде о пореском ослобођењу за донације коју је попунило, потписало, оверило и издало овлашћено лице имплементарног партнера (Делегације ЕК) и која је оверена од стране Централне.

Такође, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ни на промет добара и услуга који врши обвезник ПДВ подимплементарном партнеру, тј. лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по том основу. За остваривање овог пореског ослобођења обвезник ПДВ мора да поседује примерак потврде о пореском ослобођењу за донације коју је попунило, потписало, оверило и издало овлашћено лице подимплементарног партнера и која је оверена од стране Централне. Подимплементарни партнер Делегације ЕК је лице које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта од стране Делегације ЕК, тј. са којим је Делегација ЕК закључила уговор о спровођењу – реализацији одређеног пројекта и које је наведено у списку подимплементарних партнера који је Делегација ЕК, уз копију закључених уговора, доставила Централни.

Сагласно наведеним одредбама Закона, Оквирног споразума и Правилника, ако Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума који је декларисан као подимплементарни партнер Делегације ЕК, при чему је предметним уговором предвиђено да остали чланови конзорцијума врше промет добара и услуга носиоцу конзорцијума,

а да носилац конзорцијума врши промет Делегацији ЕК, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза могу да остваре сва лица у складу са прописаном процедуром. Међутим, обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга члану конзорцијума (који није носилац конзорцијума – подимплементарни партнер), за извршени промет дужан је да обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом.

Ако Делегација ЕК закључи уговор о спровођењу одређеног пројекта са носиоцем конзорцијума, а тим уговором је предвиђено да ће сви чланови конзорцијума вршити промет добара и услуга Делегацији ЕК, при чему је Делегација ЕК декларисала све чланове конзорцијума као подимплементарне партнере, у овом случају пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, по прописаној процедури, могу да остваре сви чланови конзорцијума – подимплементарни партнери, као и обвезници ПДВ који врше промет добара и услуга тим лицима.

**15. Порески третман уговора названог уговором о пословно-техничкој сарадњи који се реализује тако што прва уговорна страна (испоручилац гаса) – обвезник ПДВ испоручује другој уговорној страни природни гас, а друга уговорна страна (произвођач) – обвезник ПДВ производи одређена добра и првој уговорној страни преноси право располагања на делу произведених добара, као и врши промет услуге продаје тих добара**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1025/2011-04 од 14.11.2011. год.)

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши

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

У складу са наведеним законским одредбама, када се уговор назван уговором о пословно-техничкој сарадњи реализује тако што прва уговорна страна (испоручилац гаса) – обвезник ПДВ испоручује другој уговорној страни природни гас, а друга уговорна страна (произвођач) – обвезник ПДВ производи одређена добра (обезбеђивањем, између осталог, производно-техничке документације, потребних објеката и инфраструктуре, производних капацитета, радне снаге итд) и првој уговорној страни преноси право располагања на делу произведених добара, у уговореној количини, као и промет услуге продаје тих добара (услуга која се пружа када обвезник ПДВ врши промет добара у име и за рачун другог лица), са аспекта прописа којима се уређује опорезивање потрошње порезом на додату вредност прва уговорна страна врши промет природног гаса другој уговорној страни и друга уговорна страна врши првој уговорној страни промет произведених добара и промет услуге продаје тих добара. С тим у вези, када накнада или део накнаде није изражен у новцу већ у облику промета добара и услуга, основицу за обрачунавање ПДВ, сагласно одредби члана 17. став 4. Закона, чини тржишна вредност тих (примљених) добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ. Поред тога, Министарство финансија напомиње да у овом случају прва уговорна страна издаје рачун за промет природног гаса другој уговорној страни, као и рачун купцима произведених добара чији је промет у име и за рачун прве уговорне стране извршила друга уговорна страна, док друга уговорна страна издаје рачун за промет произведених добара и промет услуге продаје тих добара првој уговорној страни. Обвезник ПДВ дужан је да по основу промета добара и услуга изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05).

**16. Порески период за који се обрачунава ПДВ за обвезника који је у 2010. години први пут започео обављање делатности и који се евидентирао за обавезу плаћања ПДВ, а који је брисан из евиденције за ПДВ у складу са одредбом члана 39. став 2. Закона о ПДВ, након чега се поново евидентирао за обавезу плаћања ПДВ** (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-215/2011-04 од 14.11.2011. год.)

Одредбом члана 33. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да лице чији укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности (у даљем тексту: укупан промет) у претходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара, односно ако при отпочињању или у току обављања делатности процени да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара (у даљем тексту: мали обвезник), не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга.

Према одредби става 3. истог члана Закона, мали обвезник, који је у претходних 12 месеци остварио или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 2.000.000 динара, може се одредити за обавезу плаћања ПДВ на почетку календарске године подношењем пријаве за ПДВ (у даљем тексту: евиденциона пријава), прописане у складу са овим законом, надлежном пореском органу најкасније до 15. јануара текуће године.

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

Сагласно одредби члана 38. став 1. Закона, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 4.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају

периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Евиденциону пријаву подноси и обвезник који при отпочињању обављања делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара, у року из става 1. овог члана (члан 38. став 2. Закона).

Према одредби члана 39. став 2. Закона, надлежни порески орган, по службеној дужности, а по спроведеном поступку, извршиће брисање обвезника из евиденције за ПДВ ако је обвезник остварио укупан промет у претходној календарској години у износу мањем од 2.000.000 динара, о чему издаје потврду из става 1. овог члана.

У складу са одредбом члана 7а став 1. Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 94/04, 108/05 и 120/08, у даљем тексту: Правилник), надлежни порески орган извршиће брисање обвезника из евиденције за ПДВ по службеној дужности, а по спроведеном поступку, у складу са чланом 39. став 2. Закона, ако је обвезник у претходној календарској години остварио укупан промет у износу мањем од 2.000.000 динара, о чему издаје потврду.

За обвезника из члана 38. став 2. Закона који није обављао делатност током целе календарске године у којој се евидентирао за обавезу плаћања ПДВ, износ укупног промета утврђује се сразмерно периоду обављања делатности (став 2. члана 7а Правилника).

Одредбом члана 48. став 1. Закона прописано је да је порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 20.000.000 динара.



Према одредби става 2. истог члана Закона, порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ је календарско тромесечје за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 20.000.000 динара.

Одредбом члана 48. став 6. Закона прописано је да за обвезнике који први пут започну обављање делатности у текућој календарској години, за текућу и наредну календарску годину порески период је календарски месец.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, за обвезника који први пут започне обављање делатности у текућој календарској години, порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ, је календарски месец у текућој и наредној календарској години, независно од процењеног износа укупног промета у наредних 12 месеци.

Према томе, за обвезника који је у 2010. години први пут започео обављање делатности и који се евидентирао за обавезу плаћања ПДВ у складу са одредбом члана 38. став 2. Закона, а који је брисан из евиденције за ПДВ у складу са одредбом члана 39. став 2. Закона, након чега се поново евидентирао за обавезу плаћања ПДВ у складу са одредбом члана 33. став 3. Закона, порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ, је календарски месец у 2010. и 2011. години, при чему Министарство финансија указује да за опредељивање пореског периода у овом случају није од утицаја процењени износ укупног промета у наредних 12 месеци.

**17. Да ли обвезник ПДВ – прималац добара или услуга има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у случају када прими рачун од претходног учесника у промету коме је**

**привремено одузет ПИБ, при чему је тај рачун издат у периоду у којем је ПИБ привремено одузет?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-940/2011-04 од 14.11.2011. год.)

Према одредбама члана 28. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат за промет добара или услуга од стране претходног учесника у промету, обвезника ПДВ, одбије као претходни порез, уз испуњење свих прописаних услова – да набављена добра, односно примљене услуге користи или да ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ или промет који је извршен у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) и да поседује рачун (или други документ који служи као рачун) издат у складу Законом од стране претходног учесника у промету у којем је наведен као прималац добара или услуга. С тим у вези, а с обзиром да је одредбом члана 38. став 5. Закона прописано да је обвезник дужан да наведе порески идентификациони број (у даљем тексту: ПИБ) у свим документима у складу са овим Законом, као и да је одредбом члана 42. став 3. тачка 1) Закона прописано да рачун, између осталог, нарочито садржи податак о ПИБ-у обвезника – издаваоца рачуна, када обвезник ПДВ прими рачун од претходног учесника у промету коме је, у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, привремено одузет ПИБ, при чему је тај рачун издат у периоду у којем је ПИБ привремено одузет, на основу тако издатог рачуна обвезник ПДВ – прималац добара или услуга нема право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез, с обзиром да је реч о рачуну који није издат у складу са Законом.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да су информације о привремено одузетим ПИБ-овима доступне на званичном сајту Пореске управе [www.poreskauprava.gov.rs](http://www.poreskauprava.gov.rs).

**18. Порески третман исказаног расхода, као и промета добара – остатака репроматеријала након завршеног процеса производње**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-188/2011-04 од 14.11.2011. год.)

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

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

Према одредби члана 4. став 4. тачка 3) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се и исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Сагласно одредби члана 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, у даљем тексту: Уредба), расходом се сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, технолошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара.

Обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: обвезник) утврђује расход добара непосредно пошто је одређени расход настао или редовним или ванредним пописом робе у складишту, стоваришту, магацину, продавници или другом сличном објекту (члан 3. став 1. Уредбе).

Према одредби члана 3. став 2. Уредбе, утврђивање расхода врши овлашћено лице или пописна комисија обвезника, а

о извршеном попису обавезно се састављају записник и пописна листа.

У складу са одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Уредбе, порез на додату вредност не плаћа се на расход из чл. 2. и 3. ове уредбе до количине утврђене према Нормативу за утврђивање расхода на који се не плаћа порез на додату вредност (у даљем тексту: Норматив расхода), који је одштампан уз ову уредбу и чини њен саставни део, а за добра која нису обухваћена Нормативом расхода, количина расхода се утврђује према нормативу обвезника, ако надлежни порески орган не утврди другу количину.

Норматив расхода из става 1. овог члана изражава се у проценту од количине робе која је у одређеном пореском периоду набављена, прерађена, произведена или продата (став 3. истог члана Уредбе).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на расход (кало, растур, квар и лом) настао у конкретном пореском периоду, ПДВ се не обрачунава и не плаћа до количине утврђене у складу са Нормативом расхода, односно нормативом обвезника за добра која нису обухваћена Нормативом расхода (ако надлежни порески орган не утврди другу количину). Овлашћено лице или пописна комисија обвезника утврђује расход добара за који не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, за одређени порески период, применом процента предвиђеног Нормативом расхода, односно нормативом обвезника за добра која нису обухваћена Нормативом расхода, на количину добара која су у том пореском периоду набављена, прерађена, произведена или продата, независно од тога да ли је расход добара утврдио непосредно пошто је расход настао, односно редовним или ванредним пописом робе у складишту, стоваришту, магацину, продавници или другом сличном објекту, а о извршеном попису обавезно се састављају записник и пописна листа.

На расход изнад количине утврђене у складу са Нормативом расхода, односно на расход изнад количине утврђене

у складу са нормативом обвезника (за добра која нису обухваћена Нормативом расхода), ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Такође, на промет добара – остатака репроматеријала након завршеног процеса производње ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

- Сагласно одредби члана 46. став 1. Закона, обвезник је дужан да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле.

Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04 и 67/05), у члану 2. став 1, прописано је да је обвезник дужан да, сагласно члану 46. став 1. Закона, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију о промету добара и услуга на начин који омогућава контролу обрачунавања и плаћања ПДВ у сваком пореском периоду.

Сходно наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ – произвођач дужан је да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле. С тим у вези, обвезник ПДВ – произвођач мора у својој евиденцији да обезбеди, између осталог, и податке који се односе на набавку репроматеријала, као и податке који се односе на трошење репроматеријала у производном процесу.

- Министарство финансија напомиње да чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација.

**19. Измена основице за обрачун ПДВ у случају када обвезник ПДВ – увозник који је извршио промет увезених добара дистрибутеру,**

**накнадно одобри дистрибутеру попуст у цени, при чему је  
произвођач предметних добара (страно лице) претходно увознику  
одобрио попуст у цени за свој промет**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-312/2011-04 од 14.11.2011. год.)

Одредбом члана 21. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да ако се измени основица за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ – увозник који је извршио промет увезених добара дистрибутеру, накнадно одобри дистрибутеру попуст у цени услед чега дође до смањења накнаде за промет предметних добара, при чему је произвођач предметних добара (страно лице) претходно увознику одобрио попуст у цени за свој промет и по том основу му уплатио одређени новчани износ, у том случају обвезник ПДВ – увозник може да измени основицу за обрачун ПДВ и износ обрачунаог ПДВ за промет добара извршен дистрибутеру, и то у пореском периоду у којем је дошло до смањења накнаде (тј. у периоду у којем је одобрио попуст у цени дистрибутеру), односно у неком наредном пореском периоду, под условом да је обвезник ПДВ – дистрибутер, који је имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара, извршио исправку одбитка претходног пореза и о томе писмено обавестио увозника.

Министарство финансија напомиње да у случају измене пореске основице због одобравања попуста у цени дистрибутеру, обвезник ПДВ – увозник дужан је да, уз одобрење тог попуста које доставља дистрибутеру, сачини спецификацију рачуна издатих за промет добара за који се врши одобравање попуста у цени.

**20. Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана ако купац првог стана не исплати уговорену цену стана са ПДВ продавцу, већ лицу којем је продавац, па основу уговора о цесији, уступио потраживање за промет тог стана**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01055/2011-04 од 11.11.2011. год.)*

Одредбом члана 56а став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу.

Сходно наведеним законским одредбама, ако купац првог стана не исплати уговорену цену стана са ПДВ продавцу, већ лицу којем је продавац, па основу уговора о цесији, уступио потраживање за промет стана, мишљење Министарства финансија је да у конкретном случају није испуњен услов за остваривање



права на рефундацију ПДВ купцу првог стана прописан одредбом члана 56а став 2. тачка 2) Закона.

**21. Порески третман промета услуге израде пројекта који Институт за молекуларну генетику и генетичко инжењерство врши страном привредном друштву**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-894/2011-04 од 11.11.2011. год.)*

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

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

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

Одредбом члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (7) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, за услуге израде пројекта које Институт за молекуларну генетику и

генетичко инжењерство Универзитета у Београду врши страном привредном друштву, тј. привредном друштву које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је, према мишљењу Министарства финансија, реч о услугама из члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (7) Закона чије је место промета, у конкретном случају, иностранство.

## **22. Порески третман промета услуга сече шума и растиња на земљишту које се налази на територији Републике Србије који врши страном лице**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-832/2011-04 од 8.11.2011. год.)

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

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

Одредбама члана 10. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је да је порески дужник, у смислу овог закона, порески пуномоћник кога одреди страном лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, а које обавља промет добара и услуга у Републици, односно прималац добара и услуга, ако страном лице не одреди пореског пуномоћника.

Сагласно одредбама члана 1.2. ст. 1. и 2. Закона, место промета услуга је место у којем пружалац услуге обавља своју

делатност, а ако се промет обавља преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Одредбом члана 12. став 3. тачка 1) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуге сматра место у којем се налази непокретност, ако се ради о промету услуга која је непосредно повезана са том непокретношћу, укључујући делатност посредовања и процене у вези непокретности, као и пројектовање, припрему и извођење грађевинских радова и надзор над њима.

У складу са наведеним законским одредбама, место промета услуга сече шума и растиња на земљишту одређује се према месту у којем се непокретност (земљиште) налази, с обзиром да се предметне услуге сматрају услугама које су непосредно повезане са непокретношћу (земљиштем). С тим у вези, када страном лице (лице које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу) врши промет услуга сече шума и растиња на земљишту које се налази на територији Републике Србије, при чему је то страном лице одредило пореског пуномоћника у Републици Србији, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ за тај промет има порески пуномоћник, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 2) Закона. Порески дужник има обавезу да обрачуна ПДВ, да поднесе пореску пријаву за порески период у којем је настала обавеза по основу ПДВ (календарски месец) и да обрачунати ПДВ плати у року од 10 дана по истеку тог пореског периода, у складу са Законом. Министарство финансија напомиње да у овом случају прималац услуга сече шума и растиња, домаће лице, нема обавезу да за промет услуга страног лица обрачуна и плати ПДВ.

Поред тога, Министарство финансија указује да ако лице које није обвезник ПДВ, у конкретном случају страном лице, искаже ПДВ у рачуну или другом документу, то лице дугује исказани ПДВ сходно одредбама члана 10. став 1. тачка 4) и члана 44. став 3.

Закона, а обвезник ПДВ – прималац услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

**23. Право на рефундацију ПДВ купца првог стана у случају када купац стана уговорену цену са ПДВ није у потпуности исплатио продавцу, већ је део те цене исплатио лицу са којим продавац стана има закључен уговор о преузимању дуга**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1001/2011-04 од 8.11.2011. год.)

Одредбом члана 56а став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу.

Сходно наведеним законским одредбама, ако купац првог стана не исплати уговорену цену стана са ПДВ продавцу, већ део те цене исплати лицу са којим продавац стана има закључен уговор о преузимању дуга, мишљење Министарства финансија је да у овом случају није испуњен услов за остваривање права на

рефундацију ПДВ прописан одредбом члана 56а став 2. тачка 2) Закона.

#### **24. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од физичког лица на име накнаде штете због раскида уговора**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-900/2011-04 од 7.11.2011. год.)*

Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сходно наведеним законским одредбама, примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да даваоцу или другом лицу изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга, не сматра се предметом опорезивања ПДВ.

Према томе, на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од физичког лица на име накнаде штете због раскида уговора, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да та новчана

средства не представљају накнаду за извршени промет добара и услуга.

Међутим, ако у конкретном случају из целокупног чињеничног стања које је од утицаја на постојање пореске обавезе произилази да новчана средства која се исплаћују на име накнаде штете у суштини представљају накнаду за опорезиви промет добара или услуга који врши обвезник ПДВ којем се та средства исплаћују, у том случају за извршени промет добара, односно услуга постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација.

**25. Рачун за продате претплатне карте за промет услуге превоза путника који обвезник ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће издаје другом обвезнику ПДВ – купцу претплатних карата**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1032/2011-04 од 7.11.2011. год.)

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

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

Према одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, код промета добара и услуга пореска обавеза настаје даном када се изврши промет добара и услуга или наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће наплаћује накнаду на име продаје претплатних карата за промет услуге превоза путника, при чему продају карата врши у једном пореском периоду, док ће промет услуге превоза бити реализован у наредном пореском периоду, пореска обавеза за обвезника ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће, по том основу, настаје у пореском периоду у којем су карте продате.

Одредбама члана 42. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је обвезник дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима, при чему обавеза издавања рачуна постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

У складу са наведеним законским одредбама, наплата новчаних средстава по основу продаје претплатних карата за промет услуге превоза путника који ће бити реализован у наредном пореском периоду у односу на порески период у којем су карте продате, сматра се авансном наплатом по основу које је обвезник ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће дужан да изда рачун који садржи податке прописане одредбама члана 12. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима из којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, 105/04, 140/04 и 67/05, у даљем тексту: Правилник), при чему се као податак о основу за авансно плаћање из тачке 4) одредбе члана 12. став 1. Правилника наводи: „продаја карата за месец ...“. Поред тога, узимајући у обзир специфичност наплате накнаде за промет услуга превоза која се врши продајом претплатних карата, мишљење Министарства

финансија је да се рачун за продате претплатне карте који обвезник ПДВ – јавно градско саобраћајно предузеће издаје другом обвезнику ПДВ – купцу претплатних карата може уједно сматрати и коначним рачуном из члана 42. став 1. Закона, а који о томе треба да садржи напомену.

## **26. Порески третман мањка добара насталог услед саобраћајног удеса**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1127/2011-04 од 7.11.2011. год.)*

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 4. тачка 1) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, запослених или других лица.

Према ставу 5. истог члана Закона, узимање добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно.



Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара која су део пословне имовине пореског обвезника, пружањем услуга и сваким другим прометом без накнаде и о утврђивању уобичајених количина пословних узорака и поклона мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 114/04, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за сопствену потрошњу пореског обвезника, за личне потребе оснивача, запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Према одредби члана 3. став 1. Правилника, сопственом потрошњом сматра се и мањак добара.

Изузетно од става 1. овог члана, сопственом потрошњом не сматра се мањак добара који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и сл), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације, као и порески признат расход утврђен у складу са прописом којим се уређује количина расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа ПДВ (став 2. истог члана Правилника).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, мањак добара настао услед саобраћајног удеса, а који је утврђен на основу акта Министарства унутрашњих послова, не сматра се узимањем добара из члана 4. став 4. тачка 1) Закона, што значи да на тако утврђени мањак обвезник ПДВ нема обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

**27. Да ли се износ трошкова које обвезник ПДВ потражује од примаоца добара или услуга по основу подношења тужбе за наплату потраживања урачунава у основицу за обрачунавање**

**ПДВ за промет добара или услуга по основу којег је настало предметно потраживање?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-916/2011-04 од 4.11.2011. год.)

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

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

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ потражује од примаоца добара или услуга трошкове по основу подношења тужбе за наплату потраживања насталог по основу опорезивог промета добара или услуга (нпр. трошак судске таксе, накнада за услугу адвоката ...) тако што примаоцу добара или услуга зарачунава предметне трошкове, износ тих трошкова урачунава се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара или услуга по основу којег је настало предметно потраживање. Међутим, када обвезник ПДВ не зарачунава трошкове подношења тужбе за наплату потраживања примаоцу добара или услуга, већ су ти трошкови одлуком суда досуђени обвезнику ПДВ – тужиоцу, мишљење Министарства финансија је да се у овом случају ти трошкови не сматрају трошковима из члана 17. став 2. тачка 2) Закона, што значи да се не урачунавају у основицу за обрачунавање ПДВ.

Министарство финансија – Сектор за фискални систем напомиње да није надлежно за давање одговора на питање у вези са начином књижења наменских средстава добијених од стране општине за куповину земљишта.

**28. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од осигуравајућег друштва на име накнаде штете настале**

**услед саобраћајне незгоде – стварне штете и изгубљене добити  
(тзв. изгубљени ауто дани)**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-926/2011-04 од 4.11.2011. год.)

Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сходно наведеним законским одредбама, примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да даваоцу тих средстава или другом лицу изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга не сматра се предметом опорезивања ПДВ.

Према томе, на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од осигуравајућег друштва на име накнаде штете настале услед саобраћајне незгоде – стварне штете и изгубљене добити (тзв. изгубљени ауто дани), ПДВ се не обрачунава и плаћа, с обзиром да та новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара или услуга.

Међутим, ако у конкретном случају из целокупног чињеничног стања које је од утицаја на постојање пореске обавезе произилази да новчана средства која се исплаћују на име накнаде штете у суштини представљају накнаду за опорезиви промет добара или услуга који врши обвезник ПДВ – прималац новчаних средстава, у том случају за предметни промет постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација.

**29. Могућност остваривања пореског ослобођења ако у току реализације уговора из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о ПДВ дође до повећања вредности радова, при чему средства за финансирање тих радова нису предвиђена уговором, већ их самостално обезбеђује једна уговорна страна**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-939/2011-04 од 4.11.2011. год.)*

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односио зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације,

односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Одредбама чл. 21д и 21ђ Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11) уређени су начин и поступак остваривања пореских ослобођења за промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације уговора из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације уговора о кредиту из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да ако у току реализације уговора из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона дође до повећања вредности радова, при чему средства за финансирање тих радова нису предвиђена уговором из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона (основним текстом уговора или његовом изменом), већ финансирање тих радова самостално обезбеђује једна уговорна страна, у том случају не постоји законски основ за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона.

### **30. Да ли постоји обавеза поседовања потврде о пореском ослобођењу за донације када је реч о добрима која се привремено**

**увозе и поново извозе у оквиру реализације уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о ПДВ?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-964/2011-04 од 3.11.2011. год.)

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

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

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

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

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

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, а у складу са одредбом члана 21а став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр.

124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11, у даљем тексту: Правилник), за промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши:

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

2) лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера (у даљем тексту: подимплементарни партнер);

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

4) страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (у даљем тексту: страном лице), а које је од стране корисника новчаних средстава, односно корисника добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), ангажовано на реализацији пројекта који је предмет донације.

Републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио уговор о донацији доставља Централни копију закљученог уговора о донацији и податак о износу средстава који је предмет уговора о донацији (став 2. истог члана Правилника).



Корисник донације доставља Централни доказ којим се потврђује да су новчана средства која су предмет уговора о донацији непосредно дата кориснику од стране даваоца донације или имплементарног партнера, односно доказ којим се потврђује да ће добра или услуге непосредно платити давалац донације, списак страних лица са којима има закључене уговоре о промету добара и услуга за реализацију пројекта који је предмет донације, као и копије тих уговора (члан 21а став 4. Правилника).

Према одредби члана 21в став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 21а став 1. тач. 3) и 4) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за донације, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице корисника донације, односно страног лица, у три примерка, које доставља Централни на оверу.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да је одговорно лице корисника донације, односно страног лица, дужно да, пре издавања прве потврде о пореском ослобођењу за донације, Централни достави отисак печата, податке о лицима овлашћеним за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене.

Према одредбама члана 21в став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за донације из става 1. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу издаваоца потврде – корисника донације, односно страног лица;
- 2) број и датум потврде;
- 3) назив и број уговора о донацији ако је уговор заведен под одређеним бројем;
- 4) назив и вредност пројекта ако се промет добара или услуга врши у циљу реализације одређеног пројекта у Републици Србији;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење;

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

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

8) број и датум овере од стране Централне и потпис овлашћеног лица.

Изузетно од става 3. тачка 7) овог члана, ако страном лице нема обавезу да поседује печат у складу са прописима своје земље, у том случају, уместо отиска печата, Централна доставља изјаву да не поседује печат, потписану од стране лица овлашћеног за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације (одредба става 4. члана 21в Правилника).

Према одредби става 5. истог члана Правилника, Централна проверава да ли је уговор о донацији евидентиран код Централне, оверава сва три примерка потврде о пореском ослобођењу за донације, од којих два примерка враћа кориснику донације, односно страном лицу, а трећи задржава за своје потребе.

Корисник донације, односно страном лице доставља обвезнику један примерак оверене потврде из става 5. овог члана, а други задржава за своје потребе (одредба става 6. члана 21в Правилника).

Одредбама члана 8. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 68/05) прописано је, између осталог, да ако се по основу уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, врши увоз добара у Републику, лице овлашћено за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације издаје посебну потврду за увоз добара, на захтев пореског дужника. Ова потврда, уместо података прописаних чланом 21б став 3. тач. 4) и 5), односно чланом 21в став 3. тач. 5) и 6) Правилника, садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у лица за које се врши увоз добара,

односно лица које може да оствари пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона, као и вредности добара која се увозе исказаној у рачуну иностраног испоручиоца.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет добара и услуга, као и увоз добара, који се врши у оквиру реализације уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Обвезник ПДВ који врши предметни промет добара и услуга има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом. Министарство финансија напомиње да када је реч добрима која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, не постоји обавеза поседовања потврде о пореском ослобођењу за донације, с обзиром да је за привремени увоз добара одредбом члана 26. тачка 2) Закона прописано пореско ослобођење независно од тога да ли се привремени увоз врши у оквиру реализације уговора о донацији из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона.

Поред тога, Министарство финансија – Сектор за фискални систем указује да је надлежно за давање одговора на конкретна пореско-правна питања, а не за давање сугестија у вези са сачињавањем документације пореских обвезника.

### **31. Утврђивање износа ПДВ надокнаде пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и/или шумских производа односно пољопривредних услуга обвезницима**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-911/2011-04 од 3.11.2011. год.)*

Одредбом члана 34. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07,

у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода (у даљем тексту: пољопривредници) имају право на надокнаду по основу ПДВ (у даљем тексту: ПДВ надокнада), под условима и на начин одређен овим законом.

ПДВ надокнада признаје се пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа односно пољопривредних услуга обвезницима (став 2. истог члана Закона).

Према одредби члана 34. став 3. Закона, ако пољопривредници изврше промет добара и услуга из става 2. овог члана, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 5% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (у даљем тексту: признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун, рачун штедње или у готовом).

У складу са одредбама члана 9. став 2. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима из којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05), признаница коју обвезник ПДВ издаје пољопривреднику садржи нарочито следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца признанице;
- 2) место и датум издавања и редни број признанице;
- 3) име, презиме и адресу и ПИБ пољопривредника;
- 4) врсту и количину испоручених добара и врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга;
- 6) вредност примљених добара и услуга;
- 7) износ ПДВ надокнаде обрачунате пољопривреднику.

Сагласно одредби члана 34. став 4. Закона, обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као

претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику.

У складу са наведеним одредбама Закона, обвезник ПДВ којем пољопривредник изврши промет пољопривредних и/или шумских производа, односно пољопривредних услуга, дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 5% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје признаницу која, између осталог, садржи податке о вредности примљених добара и услуга и износу ПДВ надокнаде обрачунате пољопривреднику. Обрачунату ПДВ надокнаду обвезник ПДВ исплаћује пољопривреднику у новцу (уплатом на текући рачун, рачун штедње или у готовом). Министарство финансија напомиње да ако је цена пољопривредних и/или шумских производа, односно пољопривредних услуга, уговорена са ПДВ надокнадом (у „брutto“ износу), основица за обрачун ПДВ надокнаде (вредност предметних добара и/или услуга) и износ ПДВ надокнаде утврђују се применом прерачунате стопе од 5% (4,762%) на тако уговорену цену. У супротном, ако је цена пољопривредних и/или шумских производа, односно пољопривредних услуга, уговорена без ПДВ надокнаде (у „нето“ износу), износ ПДВ надокнаде израчунава се применом стопе од 5% на уговорену цену добара и/или услуга.

**32. а) Порески третман трошкова слања опомене због кашњења са плаћањем накнаде, а које обвезник ПДВ који је извршио опорезиви промет добара или услуга зарачунава примаоцу тих добара или услуга**

**б) Да ли обвезник ПДВ – давалац лизинга има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет услуга превоза, складиштења и поправке путничких аутомобила који су били предмет уговора о лизингу, а који су враћени даваоцу**

**лизинга због раскида уговора о лизингу, одбије као претходни порез?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-981/2011-04 од 3.11.2011. год.)

а) Према одредби члана 17. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), пореска основица код промета добара и услуга, јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, трошкови слања опомене због кашњења са плаћањем накнаде, а које обвезник ПДВ који је извршио опорезиви промет добара или услуга зарачунава примаоцу тих добара или услуга, сматрају се споредним трошковима из члана 17. став 2. тачка 2) Закона, па је обвезник ПДВ дужан да на износ ових трошкова обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом, имајући у виду да је, према мишљењу

Министарства финансија, реч о измени пореске основице из члана 21. став 1. Закона.

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

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

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

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

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

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

У складу са одредбама члана 29. став 1. тачка 1) Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу:

1) набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, пловних објеката и ваздухоплова, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга које су повезане са коришћењем ових превозних средстава.

Сагласно одредбама члана 29. став 2. Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;

2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ – давалац лизинга има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету за промет услуга превоза, складиштења и поправки путничких аутомобила који су били предмет уговора о лизингу, а који су враћени даваоцу лизинга због раскида уговора о лизингу, одбије као претходни порез, ако предметне путничке аутомобиле користи или ће их користити да би извршио њихов промет, односно предају по основу уговора о лизингу. За остваривање права на одбитак претходног пореза обвезник ПДВ мора да поседује прописану документацију – рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом, а који гласи на име тог обвезника ПДВ. Поред тога, Министарство финансија напомиње да чињеница што осигуравајуће друштво сноси већи део трошкова поправки предметних путничких аутомобила не умањује право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – даваоца лизинга.



**33. Порески третман промета услуга тзв. пребацивања документа из једне у другу екстензију које обвезник ПДВ пружа страном лицу**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-799/2011-04 од 3.11.2011. год.)

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, место промета услуга тзв. пребацивања документа из једне у другу екстензију одређује се према месту у којем пружалац услуга обавља своју делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице. С тим у вези, обвезник ПДВ који пружа предметне услуге дужан је да за тај промет обрачуна ПДВ по пореској стопи од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, независно од тога да ли ове услуге пружа домаћем или страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Порески третман накнаде коју резидентни обвезник плаћа нерезидентном правном лицу (власнику рачунарског програма) по основу права коришћења рачунарског програма – софтвера, при чему резидентни обвезник то право преноси другом резидентном обвезнику**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-488/2011-04 од 15.11.2011. год.)*

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада), камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са одредбом члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно

исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би се исплатио нерезидентном обвезнику да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Одредбом члана 2. Закона о ауторском и сродним правима („Сл. гласник РС“, бр. 104/09) прописано је да се ауторским делом, између осталог, сматрају и рачунарски програми.

С тим у вези, Министарство финансија сматра да у случају када права на рачунарском програму припадају нерезидентном обвезнику (правном лицу) који путем уговора о лиценци преноси право коришћења предмета уговора – рачунарског програма резидентном обвезнику који му по том основу плаћа одређену накнаду, та накнада представља ауторску накнаду која се опорезује порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Такође, накнада коју резидентни обвезник плаћа нерезидентном правном лицу (власнику рачунарског програма) по основу права коришћења рачунарског програма – софтвера, при чему резидентни обвезник (који, у конкретном случају, предметни софтвер не користи за сопствене потребе), то право (уз дозволу нерезидента) преноси (уз уговорену накнаду) другом резидентном обвезнику, према мишљењу Министарства финансија, представља ауторску накнаду која се опорезује порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. Закона.

## **2. Примена одредби члана 22в Закона о порезу на добит правних лица**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-07-00477/2011-04 од 8.11.2011. год.)

Одредбом члана 22в Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода у пореском билансу не признају расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између набавне цене имовине утврђене у складу са

овим законом и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

С тим у вези, расходи настали по основу обезвређења имовине за коју се, сагласно прописима о рачуноводству и МРС односно МСФИ, може вршити обезвређење (нематеријална улагања; некретнине, постројења, опрема и биолошка средства; дугорочни финансијски пласмани; залихе) не признају се као расход у пореском билансу, при чему Министарство финансија напомиње да се расход по том основу признаје у пореском периоду у којем је имовина отуђена, употребљена или је дошло до њеног оштећења услед више силе.

Такође, Министарство финансија напомиње да се, имајући у виду члан 46. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06 ... 3/11), према коме се на рачунима групе 58 (Расходи по основу обезвређења имовине) исказују негативни ефекти вредносних усклађивања нематеријалних улагања, некретнина, постројења, опреме и биолошких средстава, дугорочних и краткорочних финансијских пласмана, залиха, хартија од вредности и потраживања у складу са релевантним МРС, у случају исправке вредности појединачних потраживања, може признати расход по основу исправке вредности појединачних потраживања ако је од рока за њихову наплату прошло најмање 60 дана, сагласно одредби члана 16. став 2. Закона.

### **3. Да ли се признаје право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица обвезнику који изврши улагања у софтвер?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00453/2011-04 од 8.11.2011. год.)

Одредбом члана 48. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту:

Закон) прописано је да се обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства (основна средства) у сопственом власништву за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља, признаје право на порески кредит у висини од 20% (40% за мала предузећа) извршеног улагања, с тим што не може бити већи од 50% (70% за мала предузећа) обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Порески кредит из члана 48. Закона признаје се само за извршена улагања у основна средства у власништву обвезника која се, у складу са чланом 6. став 1. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06 ... 3/11, у даљем тексту: Правилник), исказује на рачунима групе 02 – Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства, а не и за улагања у осталу имовину (нематеријална улагања).

С тим у вези, уколико обвезник изврши улагања у одређено нематеријално средство (софтвер у конкретном случају), које се у пословним књигама (а у складу са чланом 5. Правилника) евидентира на одговарајућем рачуну групе 01 – Нематеријална улагања (на коме се исказују улагања у одређено немонетарно средство без физичког садржаја, које служи за производњу или испоруку робе или услуга, за изнајмљивање другим лицима или се користи у административне сврхе), не признаје се право на порески кредит из члана 48. Закона.

#### **4. Порески третман накнада коју резидентно правно лице плаћа нерезиденту на основу закљученог уговора о франшизингу**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-443/2011-04 од 8.11.2011. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту:

Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада), камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са одредбом члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би се исплатио нерезидентном обвезнику да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Уговор о франшизингу, генерално, представља уговор (привредног права) којим се давалац франшизинга обавезује да за одређено време уступи примаоцу на одређеном подручју искључиво право продаје робе, вршење услуга и франшизинга производње, са одговарајућим правима индустријске својине као што је know-how и правом коришћења пословног имена и сл, при чему се прималац франшизинга обавезује да стечена права врши на начин који одреди давалац франшизинга, као и да другој уговорној страни (даваоцу франшизинга) плаћа уговорену накнаду.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетог захтева), резидентно правно лице на основу закљученог уговора о франшизингу са нерезидентним правним лицем (даваоцем франшизе), стиче право искључиве продаје одређеног производа или групе производа на тачно одређеној територији, ради продаје крајњем кориснику (купцу), при чему давалац франшизе (осим уступања права искључиве продаје робе) уступа (примаоцу франшизе) и право употребе жига, фирме, меморандума и других пословних знакова, know-how. Истим

уговором прецизирана је накнада коју прималац франшизе плаћа (на годишњем нивоу) даваоцу франшизе (нерезидентном правном лицу).

Имајући у виду да је предметним уговором о франшизингу обухваћено искоришћавање права индустријске својине, мишљење Министарства финансија је да накнада коју резидентно правно лице плаћа нерезиденту (сагласно наведеном уговору), на име (уступљеног) права на искључиву продају одређеног производа или групе производа на тачно одређеној територији, и осталих, с тим у вези, уступљених права, има карактер накнаде која се опорезује порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. Закона по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

**5. Да ли се обрачунати износ накнаде штете запосленом због некоришћења годишњег одмора признаје као расход у пореском билансу обвезника?**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-07-430/2011-04 од 3.11.2011. год.)

Одредбом члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се опорезива добит утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, на начин утврђен овим законом. С тим у вези, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

Трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода (члан 9. Закона).

Према прописима о раду, зарадом се сматрају сва примања запослених из радног односа, осим накнада трошкова запосленог у вези са радом (за долазак и одлазак са рада, за време проведено на службеном путу у земљи и сл), при чему се под зарадом сматра зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде. Сагласно истим прописима, запослени има право на годишњи одмор у складу са овим законом, при чему запослени не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити. Ако кривицом послодавца запослени не користи годишњи одмор, има право на накнаду штете у висини просечне зараде у претходна три месеца утврђене општим актом и уговором о раду.

У складу са наведеним, обрачунати износ накнаде штете запосленом (због некоришћења годишњег одмора, према прописима који уређују рад), уколико са становишта релевантних прописа представља трошак зараде и као такав се у књиговодству, сагласно прописима о рачуноводству и ревизији и МРС, односно МСФИ, евидентира на рачунима групе 52 – Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи, према мишљењу Министарства финансија, представља расход који се признаје у пореском билансу обвезника, у складу са Законом.

**6. Порески третман прихода од камате који, по основу закљученог уговора о кредиту, нерезидентно правно лице – банка оствари од резидентног обвезника у случају када је уговором предвиђено да се камата припише главници и исплати заједно са главницом**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-898/2011-04 од 2.11.2011. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту:



Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, ауторских накнада, камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са одредбом члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би се исплатио нерезидентном обвезнику да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

У конкретном случају, резидентни обвезник (ради изградње грађевинских објеката) закључио је уговор о кредиту са нерезидентним правним лицем (банком као даваоцем кредита), при чему је предметним уговором (како произилази из садржине поднетог захтева) предвиђено да се камата по основу уговора о кредиту (обрачуната у периоду изградње) приписује главници, с тим што ће обвезник (тако приписану) камату исплатити заједно са главницом (на начин и у роковима прецизираним Анексом предметног уговора).

Сагласно наведеним законским одредбама, уколико нерезидентно правно лице оствари од резидентног обвезника приход од камате (по основу закљученог уговора о кредиту), обвезник је пореза по одбитку, сагласно одредби члана 40. став 1. Закона. Како је, у конкретном случају, уговором предвиђено да се камата припише главници (и исплати заједно са главницом), Министарство финансија сматра да је, у том случају, резидентни обвезник дужан да приликом исплате кредита (главнице са приписаном каматом) обрачуна и плати порез по одбитку, на износ камате који је приписан главном дугу.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли је Скупштина града Панчева овлашћена да својом одлуком уреди да Секретаријат за пореску администрацију Градске управе града Панчева не доноси решења о утврђивању пореза на имовину у тзв. статистици за 2012. годину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге, већ да јавним огласом обавести те пореске обвезнике да за одговарајућу површину исте непокретности пореска обавеза за 2012. годину износи колико и пореска обавеза истог обвезника за 2011. годину, као и да обавеза за 2012. годину доспева даном објављивања јавног огласа?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00591/2011-04 од 21.11.2011. год.)*

Опорезивање порезом на имовину у Републици Србији уређено је Законом о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), при чему, сагласно одредби члана 8. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 47/11, у даљем тексту: Закон о финансирању ЈЛС), скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину стопе пореза на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину.

Годишњи порез на имовину плаћа се тромесечно у року од 45 дана од дана почетка тромесечја. Разлику између пореза утврђеног решењем органа јединице локалне самоуправе и аконтационо уплаћеног пореза на имовину за тромесечје за које је пореска обавеза доспела, обвезник је дужан да уплати у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореске обавезе (члан 39. ст. 3. и 5. Закона).

Према одредби члана 6. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 78/11, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), порез на имовину за 2012. годину за непокретност обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину исте непокретности, не може бити утврђен у већем износу од припадајуће пореске обавезе тог обвезника за 2011. годину.

Законом о финансирању ЈЛС уређено да је скупштина јединице локалне самоуправе може уводити нпр. локалне административне таксе – за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње које органи јединице локалне самоуправе издају, односно обављају у оквиру послова из своје изворне надлежности (члан 9. став 1. Закона о финансирању ЈЛС), локалне комуналне таксе за коришћење права, предмета и услуга – за истицање фирме на пословном простору, коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија, коришћење рекламних паноа и др ... (члан 11. став 1. Закона о финансирању ЈЛС), боравишна такса, у складу са законом којим се уређује област туризма (члан 19. Закона о финансирању ЈЛС), самодопринос (члан 20. Закона о финансирању ЈЛС) ...

Према члану 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), тај закон се примењује и на порез и споредна

пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе (у даљем тексту: јединица локалне самоуправе).

Одредбама члана 56. ЗПППА прописано је да, изузетно, на предлог Владе Републике Србије (у даљем тексту: Влада), Народна скупштина Републике Србије може одлучити да се за поједине врсте пореза утврђени износи из претходне године за текућу годину задрже на истом нивоу или ревалоризују на вишем или нижем нивоу, применом одговарајуће формуле, у складу са прописом. На овај начин, на предлог извршног одбора, може поступити и скупштина јединице локалне самоуправе, у вези јавног прихода за чије је увођење законом овлашћена. У наведеним случајевима, Пореска управа не доноси решење о утврђивању пореза, већ јавним огласом обавештава пореске обвезнике о индексу ревалоризације и дану када, у складу са законом, порез доспева и евидентира ревалоризоване износе, у складу с одредбом члана 62. ЗПППА.

Пореска управа обавља евидентирање износа утврђеног пореза даном одређеним јавним огласом из члана 56. став 3. ЗПППА (члан 62. став 2. тачка 3) ЗПППА).

Дакле, скупштина јединице локалне самоуправе је овлашћена да, применом члана 56. ЗПППА, на предлог извршног одбора, за (све или за поједине) јавне приходе за чије је увођење законом овлашћена (тј. које може уводити својом одлуком), одлучи да се утврђени износи из претходне године (што значи и из 2011. године) за текућу (тј. за 2012. годину) годину задрже на истом нивоу или ревалоризују на вишем или нижем нивоу, применом одговарајуће формуле – у ком случају та јединица локалне самоуправе не доноси решење о утврђивању конкретне обавезе по основу тих изворних јавних прихода, већ јавним огласом обавештава обвезнике тих изворних јавних прихода о индексу ревалоризације и дану када конкретна обавеза доспева.

Имајући у виду да је порез на имовину у тзв. статистици уређен Законом, при чему је скупштина јединице локалне самоуправе (само) овлашћена да утврђује висину стопе тог пореза

на својој територији (до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину), Министарство финансија сматра да скупштина јединице локалне самоуправе одлуком, позивајући се на наведену одредбу закона, не може да уреди да за непокретности обвезника који не воде пословне књиге – за 2012. годину, неће доносити решења о утврђивању пореза на имовину, нити да јавним огласом обавести те обвезнике да је за одговарајућу површину исте непокретности пореска обавеза за 2012. годину у износу пореске обавезе тог обвезника за 2011. годину, као и да обавеза за 2012. годину доспева даном објављивања огласа.

Наиме, порез на имовину за 2012. годину утврђује се применом Закона и одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о стопама пореза на имовину на чијој територији се имовина налази која важи на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину (члан 386 Закона).

С тим у вези, порез на имовину за 2012. годину – за непокретност обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину исте непокретности, не може бити утврђен у већем износу од припадајуће пореске обавезе тог обвезника за 2011. годину, али може бити утврђен у истом или мањем износу (нпр. применом коефицијента амортизације).

Ако пореска обавеза за непокретност обвезника који не води пословне књиге (за одговарајућу површину исте непокретности) за 2012. годину буде већа од припадајуће пореске обавезе за 2011. годину – порез ће се утврдити у истом износу колика је била обавеза за 2011. годину. Међутим, ако пореска обавеза за непокретност обвезника који не води пословне књиге (за одговарајућу површину исте непокретности) за 2012. годину буде мања од припадајуће пореске обавезе за 2011. годину (нпр. ако обвезник оствари право на порески кредит за 2012. годину за непокретност за коју није имао то право за 2011. годину и сл ...), пореска обавеза за 2012. годину биће утврђена у том – мањем износу од припадајуће пореске обавезе за 2011. годину.

С обзиром на то да је доспелост пореза на имовину утврђена Законом (тј. одредбама члана 39. ст. 3. и 5. Закона), нема основа да се уређује подзаконским актом јединице локалне самоуправе – што значи да обавеза по основу пореза на имовину за 2012. годину не може доспевати даном објављивања јавног огласа јединице локалне самоуправе из члана 56. став 3. ЗПППА.

**2. Утврђивање пореске обавезе по основу пореза на имовину у случају када јединица локалне самоуправе не располаже пореском пријавом за непокретност за коју је физичко лице задужено порезом**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00519/2011-04 од 18.11.2011. год.)

1. Према одредби члана 10. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), обавеза по основу пореза на имовину настаје даном стицања права, односно даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Утврђивање пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе (члан 33. став 1. Закона).

Према члану 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: ЗПППА) тај закон се примењује и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе (у даљем тексту: јединица локалне самоуправе).

Одредбом члана 43. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да се чињенице у пореском поступку утврђују 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.

Порески обвезник и друга лица дужни су да, на захтев Пореске управе и у року који она одреди, пруже све расположиве информације, неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање (члан 45. став 1. ЗПППА).

Пореско решење о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (2) ЗПППА (тј. у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети) Пореска управа доноси на основу евиденција надлежних органа, података из пореске пријаве, односно измењене пореске пријаве, а, по потреби, и на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника. Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, пореско решење о утврђивању пореза донеће се на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле (члан 55. ст. 2. и 3. ЗПППА).

Према томе, нема основа да физичком лицу престане пореска обавеза по основу пореза на имовину из разлога што јединица локалне самоуправе не располаже пореском пријавом за непокретност за коју је задужен порезом.

Наиме, када надлежни орган јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћује и контролише порез на имовину у тзв. статистици, има овлашћења и обавезе које у пореском поступку има Пореска управа (када у оквиру своје надлежности утврђује, наплаћује и контролише порезе). То значи да је надлежни орган јединице локалне самоуправе овлашћен и дужан да утврди чињенично

стање од утицаја на настанак, постојање и престанак пореске обавезе не само на основу података из пореске пријаве, већ и на други ЗПППА прописан начин (у поступку контроле, на основу евиденција надлежних органа, прибављањем информација од конкретног физичког лица ...).

2. Према одредби члана 36. ЗПППА, порески акти у писменом облику достављају се на начин уређен тим законом. Порески акти сматрају се достављеним када се уруче пореском обвезнику, његовом законском заступнику, пореском пуномоћнику или заступнику по службеној дужности. Ако је порески обвезник физичко лице, односно предузетник, порески акти сматрају се достављеним и када се уруче пунолетном члану домаћинства, у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, или лицу запосленом код предузетника. Достављање се сматра уредним и када лица из члана 36. ст. 2. и 3. ЗПППА одбију да приме или потпишу пореске акте, ако лице које је вршило достављање о томе сачини службену белешку. Ако достављање на начин из члана 36. ст. 2–4. ЗПППА није могло бити извршено, сматраће се извршеним када се порески акти пошаљу препорученом пошиљком преко поште или електронским путем преко e-maila, на адресу пореског обвезника унету у пријаву за регистрацију или у последњу пореску пријаву. Достава извршена на начин из члана 36. става 5. ЗПППА сматра се извршеном истеком трећег дана од дана предаје пореског акта пошти, односно даном наведеним у e-mail повратници код слања пореског акта електронским путем.

Да ли се решење којим је утврђен порез на имовину конкретном обвезнику сматра достављеним или не, фактичко је питање, које утврђује надлежни орган на основу доказа.

### **3. Да ли је привредно друштво у обавези да плаћа порез на имовину на земљиште на које плаћа и накнаду за коришћење према**



**прописима којима су уређени планирање и изградња, као и да ли има право на пореско ослобођење за то земљиште – ако га у пословним књигама евидентира као добра која су намењена даљој продаји?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00518/2011-04 од 16.11.2011. год.)

1. Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на следећа права на непокретности:

- право својине, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари;
- право становања;
- право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, површине преко 10 ари;
- право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

Обвезник пореза на имовину на права из члана 2. Закона је правно и физичко лице које је ималац тих права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, осим када је Законом друкчије уређено (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 12. став 6. Закона, порез на имовину не плаћа се на права на непокретности које су у пословним књигама обвезника, у складу са прописима којима се уређују

рачуноводство и ревизија, евидентиране као добра која су искључиво намењена даљој продаји.

Одредбом члана 32. став 2. Закона прописано је да у погледу начина утврђивања, поступка по правним лековима, начина и рокова плаћања пореза, камате, повраћаја пореза, застарелости наплате, принудне наплате, казних одредаба и осталог што није посебно уређено Законом, примењује се закон којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Према одредби члана 140. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може се поднети жалба.

Одредбом члана 34. став 2. ЗПППА прописано је да је порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, пореско решење и закључак.

Одредбом члана 141. ЗПППА прописано је да жалбу може поднети лице о чијим је правима и обавезама одлучено у првостепеном пореском поступку и лице које има правни интерес.

Према томе, порез на имовину плаћа се на права из члана 2. став 1. Закона конституисана на непокретности у Републици Србији, осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

Применом одредбе члана 12. став 6. Закона, право на пореско ослобођење може остварити само обвезник пореза на имовину који води пословне књиге у складу са прописима којима се уређују рачуноводство и ревизија – за непокретности које су у пословним књигама евидентиране као добра која су искључиво намењена даљој продаји (тј. непокретности евидентиране у оквиру класе 1. рачуна 14 које су искључиво намењене продаји, у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике – „Сл. гласник РС“, бр. 114/06, 119/08, 9/09, 4/10 и 3/11).

У том случају, порески обвезник у пореској пријави коју подноси на Обрасцу ППИ-1, за непокретности које у пословним књигама евидентира као добра која су искључиво намењена даљој продаји, под тачком 4. пријаве уноси редни број тих непокретности из тачке 3. пријаве, затим као основ за пореско ослобођење означава члан 12. став 6. Закона и уноси податке о њиховој површини. Уз пореску пријаву подноси одговарајуће доказе из којих произлази тачност навода у пријави. Наиме, сходно члану 51. став 1. тачка 2) ЗПППА у пореском поступку терет доказа сноси порески обвезник – за чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза.

Пореско ослобођење из члана 12. став 6. Закона не односи се на непокретности које су стална средства која обвезник користи за обављање делатности, па ни ако их, у складу са МСФИ 5, после доношења одлуке о продаји пренесе на рачуне групе 14 – Стална средства намењена продаји.

На постојање обавезе по основу пореза на имовину није од утицаја чињеница да привредно друштво – обвезник пореза на имовину на исте непокретности на које плаћа порез, плаћа и накнаду за коришћење грађевинског земљишта према закону којим се уређују планирање и изградња, као ни наводи обвезника да је износ накнаде већи од износа пореза на имовину.

Када је привредном друштву – обвезнику пореза на имовину, решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе утврђен порез на имовину, то друштво може поднети жалбу против решења о утврђивању пореза уколико је становишта да има право на ослобођење од пореза (што подразумева и применом члана 12. став 6. Закона), о чему треба да пружи доказе. Принципијелно, жалба не одлаже извршење решења (члан 147. став 1. ЗПППА).

Правоснажно решење о утврђивању пореза на имовину производи правно дејство, независно од тога да ли је порески обвезник против тог решења улагао жалбу (или не), да ли је жалба – ако је уложена, одбачена или одбијена као неоснована, односно

да ли је против тог решења вођен управни спор. Наиме, право је, али не и обавеза пореског обвезника, да се стара о својим правима и правним интересима.

2. У делу у коме се односи на давање мишљења у вези плаћања накнаде за коришћење грађевинског земљишта, захтев је, као надлежном органу, прослеђен Министарству животне средине, рударства и просторног планирања, Београд, Омладинских бригада 1.

- 4. а) Настанак пореске обавезе по основу пореза на имовину у случају када физичко лице први пут у 2011. години поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину на права на непокретности, за која је порески обвезник већ 10 година, али му надлежни орган није утврђивао порез јер о томе није имао сазнања**  
**б) Одговорност наследника за неизмирене обавезе по основу пореза на имовину преминулог физичког лица**  
**в) Да ли јединице локалне самоуправе могу да изврше отпис дугова по основу прихода из облигационих односа?**  
**г) Подношење пореске пријаве за порез на имовину привредног друштва у поступку ликвидације**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-902/2011-04 од 15.11.2011. год.)

а) Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на следећа права на непокретности: право својине, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари; право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; право закупа грађевинског земљишта у јавној

својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, површине преко 10 ари и на право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари.

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Према одредби члана 2. став 3. Закона, у случају кад на непокретности постоји право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, површине преко 10 ари; односно право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари, порез на имовину плаћа се на то право, а не на право својине.

Обавеза по основу пореза на имовину настаје даном стицања права, односно даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућава коришћења имовине на други начин (члан 10. Закона).

Према одредби члана 34. ст. 1. и 5. Закона, за имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године, или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од 10 дана од дана настанка такве промене. Пријава из овог члана подноси се надлежном органу јединице локалне самоуправе у општини на чијој територији се непокретност налази.

Према томе, када обвезник пореза на имовину – физичко лице први пут у 2011. години поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину на права на непокретности, за која је порески обвезник већ 10 година, али му надлежни орган није утврђивао порез (јер о томе није имао сазнања), пореска обавеза за та права настала је даном стицања права, односно даном

почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућавања коришћења имовине на други начин, независно од тога што је орган надлежан за утврђивање пореза за настанак пореске обавезе сазнао касније.

У погледу начина утврђивања, поступка по правним лековима, начина и рокова плаћања пореза, камате, повраћаја пореза, застарелости наплате, принудне наплате, казних одредаба и осталог што није посебно уређено Законом, примењују се закон којим се уређују порески поступак и пореска администрација (члан 32. став 2. Закона).

б) Према одредби чл. 222. до 224. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03), наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине. Наследник који се одрекао наслеђа не одговара за оставиочеве дугове. Санаследници солидарно одговарају за оставиочеве дугове, сваки до висине вредности свог наследног дела, без обзира на то да ли је извршена деоба наследства. Дугови се међу санаследницима деле сразмерно њиховим наследним деловима ако из завештања не следи што друго.

Према одредби члана 22. ст. 1. и 2. ЗПППА, пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства. Ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује.

Према томе, нема законског основа да се, до висине вредности наслеђене имовине, отпише дуг по основу пореза на имовину пореског обвезника – преминулог физичког лица, који је иза себе оставио заоставштину чијег наслеђа су се прихватили његови наследници, из разлога што су наследници тог лица конкретну непокретност продали.

Наиме, сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза на имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на

наследнике, па и права на непокретности која су опорезива порезом на имовину. Стога, неизмирену обавезу по основу пореза на имовину (укључујући и споредна пореска давања по том основу) преминулог обвезника испуњавају његови наследници (било да је реч о законским или о тестаменталним наследницима), у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства. Обим одговорности сваког појединог наследника за обавезе по основу пореза на имовину оставиоца цени се према вредности коју је заоставштина имала у моменту прихватања наследства. Сва каснија увећања или умањења вредности заоставштине не утичу на обим наследникове одговорности за порески дуг. Одговорност наследника вредносно је ограничена (до висине вредности наслеђене имовине), али не и предметно – за испуњење пореске обавезе наследник одговара и наслеђеним стварима и правима, као и стварима и правима која су му припадала пре прихватања наследства.

Ако је иза обвезника – оставиоца више лица оглашено наследницима и прихватило се наследства, та лица су дужна да испуне пореске обавезе оставиоца у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, независно од тога да ли је између њих извршена деоба наследничке заједнице, односно да ли су – у циљу деобе наследничке заједнице или из другог разлога, наслеђене ствари и права продали. При томе, сви наследници (и наследници који су наследили непокретности и наследници који су наследили покретне ствари или права) одговарају за оставиочеве дугове по основу пореза на имовину за све његове непокретности (не само за пореске дугове за непокретност коју је конкретни наследник наследио, већ за све оставиочеве дугове по основу пореза на имовину) до висине вредности наслеђене имовине.

Наследник који се одрекао наследства у корист неког од санаследника такође одговара за дугове оставиоца у висини свог наследног дела, с обзиром на то да није дао негативну наследничку

изјаву, већ позитивну наследничку изјаву праћену уступањем наследног дела.

Међутим, нема законског основа да се неизмирена обавеза обвезника – оставиоца по основу пореза на имовину наплати од лица које је позвано на његово наслеђе, а које се тог наследства није прихватило (није постало наследник).

в) Чланом 2а ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на порез и на споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Код утврђивања, наплате и контроле пореза и споредних пореских давања из члана 2а став 1. ЗПППА, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, 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) решавање у другом степену у пореским стварима;
- 5) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9), 11б) и 12), чл. 161, 164 и 167–170. ЗПППА.

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

- 1) наплатом пореза (плаћањем, компензацијом или давањем уместо плаћања, у складу са законом);
- 2.) застарелошћу пореза;
- 3) отписом пореза;
- 4)на други законом прописани начин.

Сходном применом одредбе члана 52. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 53/10), изузетно од одредаба ЗПППА, јединице локалне



самоуправе могле су својом одлуком у 2010. години уредити друкчије услове и начин одлагања, плаћања и отписа камате на порески дуг по основу изворних јавних прихода доспеле до 31. децембра 2009. године, а која до краја 2010. године није плаћена.

Према томе, применом ЗПППА (тј. у случајевима прописаним ЗПППА) могу се отписати дугови по основу изворних јавних прихода јединице локалне самоуправе на које се примењује ЗПППА (на пример, приходи по основу пореза на имовину у тзв. статисти, самодоприноса ...), али не и приходи јединице локалне самоуправе из облигационих односа (на пример, приходи по основу накнаде за уређивање грађевинског земљишта ...).

г) Према одредби члана 34. став 3. тачка 1) Закона, за имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са ставом 1. тог члана, обвезник пореза на имовину – правно лице дужан је да подноси пореску пријаву, са тачним подацима, до 31. марта сваке године за коју се врши утврђивање пореза.

Пријава из овог члана подноси се надлежном органу јединице локалне самоуправе у општини на чијој територији се непокретност налази (члан 34. став 5. Закона).

Имајући у виду да привредно друштво од покретања поступка ликвидације до његовог окончања постоји, да овлашћења у поступку ликвидације делатности и послове привредног друштва воде ликвидациони управници (члан 353. ст. 1. и 2. Закона о привредним друштвима – „Сл. гласник РС“, бр. 125/04 и 36/11–др. закон), Министарство финансија сматра да су ликвидациони управници у оквиру одговорности за вођење послова друштва у поступку ликвидације дужни да за време трајања тог поступка подносе пореске пријаве за порез на имовину за коју је порески обвезник то друштво.

Министарство финансија напомиње да, према члану 20. ЗПППА, пореску обавезу правног лица у ликвидацији испуњава ликвидациони управник из новчаних средстава правног лица, укључујући приходе од продаје имовине. Пореску обавезу пословне јединице правног лица у ликвидацији непосредно

испуњава правно лице чији је део та јединица, а ако је у ликвидацији и правно лице, пореску обавезу испуњава ликвидациони управник. Ако правно лице у ликвидацији нема довољно новчаних средстава да испуни пореску обавезу у целости, укључујући и приходе од продаје имовине, преостали порески дуг платиће оснивачи, односно чланови правног лица, ако су, у складу са законом, статутом или оснивачким актом правног лица солидарно одговорни за обавезе правног лица.

- За давање мишљења у примени Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима) надлежно је Министарство економије и регионалног развоја, а не Министарство финансија.

**5. Да ли се плаћа порез на поклон код раскида уговора о поклону стана, закљученог између оца као поклонодавца и ћерке као поклонопримца, на основу кога је ћерка укњижила поклоном стечено право својине на предметном стану у земљишним књигама?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00509/2011-04 од 14.11.2011. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до б) Закона, која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

У одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона, као опорезиво право наведено је и право својине.

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

и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

Према одредби члана 14. став 5. Закона, поклоном, у смислу Закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. тог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник, односно поклонопримац другог наследног реда – на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона (члан 21. став 1. тачка 3) Закона).

Домаћинством, у смислу Закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице (члан 13. став 4. Закона).

Одредбом члана 38а Закона прописано је да упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама, не може се вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон.

Сходно члану 12. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03) отац се у односу на ћерку налази у другом наследном реду.

Према одредби члана 131. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78 ... и 57/90 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 и 44/99), уговор се не може раскинути због неиспуњења незнатног дела обавезе.

Према томе, када уговор о поклону стана није у претежном делу испуњен, закључењем уговора којим се раскида тај уговорни однос, не настаје обавеза по основу пореза на поклон.

Међутим, када су права и обавезе уговорних страна из уговора о поклону стана у претежном делу испуњене, уговор о раскиду тог уговора, са пореског становишта, представља закључење „новог“ правног посла (у коме су уговорне стране промениле своје улоге: поклонодавац је постао поклонопримац, а поклонопримац – поклонодавац) на који се порез на поклон плаћа, осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

У конкретном случају, ако је, како се наводи, ћерка – поклонопримац стана уписала право својине на стану у земљишним или катастарским књигама, по основу предметног уговора о поклону, чиме је тај уговор у претежном делу извршен (тј. право својине на стану пренето са оца – поклонодавца на ћерку – поклонопримца), на уговор којим се раскида предметни уговор о поклону порез на поклон се плаћа, осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

Наиме, уколико је у конкретном случају отац – стицалац права својине на стану по основу уговора о раскиду уговора о поклону, са ћерком као преносиоцем тог права непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре закључења предметног уговора о раскиду уговора о поклону и ако је то први – једини стан који стиче од своје ћерке, порез на поклон се не плаћа.

Међутим, када нису испуњени услови прописани одредбом члана 21. став 1. тачка 3) Закона, односно када отац као поклонопримац другог наследног реда није живео у заједничком домаћинству са ћерком као поклонодавцем најмање годину дана пре закључења предметног уговора о раскиду уговора о поклону, порез на поклон се плаћа.

Такође, ако је отац као поклонопримац другог наследног реда живео у заједничком домаћинству са ћерком као поклонодавцем најмање годину дана пре закључења предметног уговора о раскиду уговора о поклону, али је пре раскида конкретног уговора о поклону којим од ћерке бестеретно стиче право својине на стану, од истог лица већ примио на поклон један

стан, нема основа за пореско ослобођење применом члана 21. став 1. тачка 3) Закона (тј. порез на поклон се плаћа).

Имајући у виду да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на поклон, односно без доказа да пореска обавеза не постоји, у конкретном случају, ако је уговор о поклону стана (закључен између оца – поклонодавца и ћерке – поклонопримца, по основу кога је ћерка – поклонопримац уписала право својине на стану у земљишне књиге) раскинут, након чега је отац, као ванкњижни власник предметног стана, уговором о поклону пренео право својине на предметном стану свом сину, син – поклонопримац не може уписати право својине на том стану без доказа о плаћеном порезу на поклон, односно о праву на пореско ослобођење (на пренос права својине извршен са ћерке на оца, по основу предметног уговора о раскиду уговора о поклону, као и на поклон стана који је отац учинио сину).

Према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09 и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), у вези са чланом 39. став 2. Закона, утврђивање пореза на поклон је делатност Пореске управе, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

То значи да у сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на поклон, односно на остваривање права на пореско ослобођење.

**6. Како се утврђује пореска обавеза на пренос апсолутних права по основу преноса права својине на стану на име доживотног издржавања које је давалац издржавања давао својој мајци и**

**њеном супругу (очуху даваоца издржавања), који је мајчин супругник откупио на своје име, за време трајања брачне заједнице са мајком даваоца издржавања?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00495/2011-04 од 9.11.2011. год.)

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

Кад се апсолутно право преноси по основу уговора о доживотном издржавању, обвезник пореза је давалац издржавања (члан 25. став 4. Закона).

Одредбом члана 29. став 5. прописано је да ако се пренос апсолутних права врши по основу уговора о доживотном издржавању, пореска обавеза настаје даном смрти примаоца издржавања, односно даном смрти саговорача ако је доживотно издржавање уговорено у корист трећег лица, а уговором није одређено да својина прелази на даваоца издржавања у тренутку смрти трећег лица.

Према одредби члана 31. став 1. тачка б) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се право својине на непокретности преноси на даваоца доживотног издржавања – супружника, односно лице које се у односу на примаоца издржавања налази у првом наследном реду, на део непокретности који би давалац издржавања по закону наследио у моменту закључења уговора.

Према члану 194. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), уговором о доживотном издржавању обавезује се прималац издржавања да се после његове смрти на даваоца издржавања пренесе својина тачно одређених ствари или каква друга права, а давалац издржавања се обавезује да га, као накнаду

за то, издржава и да се брине о њему до краја његовог живота и да га после смрти сахрани. Прималац издржавања уговором може обухватити само ствари или права постојећа у тренутку закључења уговора.

Према одредби члана 171. став 1. Породичног закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/05 и 72/11, у даљем тексту: Породични закон), имовина коју су супружници стекли радом у току трајања заједнице живота у браку представља њихову заједничку имовину.

Одредбом члана 177. Породичног закона прописано је да се деобом заједничке имовине, у смислу тог закона, сматра утврђивање сувласничког односно суповерилачког удела сваког супружника у заједничкој имовини.

Дакле, уговор о доживотном издржавању је теретни правни посао тј. свака уговорна страна добија накнаду за оно што другој страни даје: прималац издржавања – издржавање, а давалац издржавања – право својине на уговором одређеним стварима и/или правима.

Према томе, на пренос права својине на непокретности по основу уговора о доживотном издржавању порез на пренос апсолутних права се плаћа, осим када се право својине на непокретности преноси на даваоца доживотног издржавања – супружника, односно на лице које се у односу на примаоца издржавања налази у првом наследном реду – на део непокретности који би давалац издржавања по закону наследио у моменту закључења уговора.

Имајући у виду да је у конкретном случају, како се наводи, у моменту закључења уговора о доживотном издржавању између ћерке као даваоца издржавања, с једне стране, и њене мајке и мајчиног супружника (ћеркиног очуха) – као прималаца издржавања, с друге стране, власник стана на коме се право својине преноси на даваоца издржавања на име накнаде за доживотно издржавање, номинално био мајчин супружник (с обзиром на то да је он као купац откупио предметни стан по основу уговора о откупу стана), на пренос права својине на (целом) предметном стану на даваоца издржавања се порез на пренос апсолутних права плаћа.

Наиме, давалац издржавања није у првом наследном реду са примаоцем издржавања (својим очухом) који је, номинално, био искључиви власник стана у тренутку закључења предметног уговора, те га по закону не би наследио у моменту закључења уговора о доживотном издржавању – због чега нема основа да се на право својине на стану који од тог лица стиче оствари право на пореско ослобођење.

Надлежни порески орган, у сваком конкретном случају, цени чињенице од утицаја на постојање и висину пореза на пренос апсолутних права, као и на постојање основа прописаног Законом за ослобођење од тог пореза.

#### **7. Порески третман продаје стечајног дужника као правног лица на основу уговора о купопродаји закљученог 30. септембра 2009. године**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00772/2011-04 од 1.11.2011. год.)*

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности; права интелектуалне својине; права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног; права коришћења грађевинског земљишта; права на експропријацију непокретности, ако се експропријација врши ради изградње стамбених или привредних објеката.

Према одредби члана 24. тачка 2) Закона, преносом уз накнаду, у смислу члана 23. Закона, сматра се и пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица у случају његове редовне продаје, ликвидације или стечаја.



Преносом уз накнаду, у смислу Закона, не сматра се пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а став 1. Закона).

Према одредби члана 13. ст. 11. и 12. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 125/04 и 36/11, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), који се примењује до 31. јануара 2012. године, имовину друштва, у смислу Закона о привредним друштвима, чини право својине и друга права које друштво има на улозима или је стекло пословањем. Основни капитал друштва, у смислу Закона о привредним друштвима, јесте разлика између укупне вредности имовине и укупних обавеза друштва, односно укупна вредност удела, односно акција у друштву.

Према одредби члана 112. Закона о стечајном поступку („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 85/05 и 104/09), који је био у примени од 1. фебруара 2006. године до 22. јануара 2010. године (тј. у време када је закључен конкретан уговор о купопродаји стечајног дужника као правног лица), предмет продаје могао је бити стечајни дужник као правно лице или његови делови који представљају функционалну целину, уз сагласност одбора поверилаца. Пре него што изложи продаји стечајног дужника као правно лице, односио његове делове, стечајни управник је био дужан да на прописани начин изврши процену њихове вредности.

Према томе, по мишљењу Министарства финансија, ако се у конкретном случају врши пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица у случају његовог стечаја, без обавезе стицаоца права да одговара повериоцима за обавезе тог лица (што значи и да их измирује), на тај пренос се порез на пренос апсолутних права плаћа – уколико исти не подлеже плаћању пореза на додату вредност и ако Законом није прописано право на пореско ослобођење.

Ако, у конкретном случају, купац по основу уговора закљученог 30. септембра 2009. године, стиче капитал друштва (као скуп имовинских права и укупних обавеза друштва према

повериоцима) тј. удео у том друштву – на тај пренос се, по мишљењу Министарства финансија, порез на пренос апсолутних права не плаћа, имајући у виду да пренос удела у правном лицу и хартија од вредности није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права од 30. јануара 2009. године.

Према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), у вези са чланом 39. став 2. Закона, утврђивање пореза на пренос апсолутних права је делатност Пореске управе, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

Одредбама члана 4. став 3. и члана 9. став 1. ЗПППА уређено је да је Пореска управа 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. Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини.

Дакле, у надлежности је пореског органа да у сваком конкретном случају утврди чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са постојањем пореске обавезе на пренос апсолутних права.

**8. Да ли је правно лице – обвезник пореза на имовину, које тврди да има основ за ослобођење од тог пореза, у обавези да поднесе пореску пријаву за његово утврђивање?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00491/2011-04 од 1.11.2011. год.)

Према одредби члана 10. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), обавеза по основу пореза на имовину настаје даном стицања права,

односно даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Одредбом члана 34. став 1. Закона прописано је да за имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године, или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од 10 дана од дана настанка такве промене.

Порез на имовину из члана 2. Закона утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе (члан 39. став 1. Закона).

Дакле, порез на имовину утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе, па се и право на пореско ослобођење (када за то постоји законски основ) утврђује решењем органа јединице локалне самоуправе.

Према томе, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге дужан је да, у Законом прописаним роковима (у року од 10 дана од дана настанка пореске обавезе, сваке наредне године до 31. марта, као и у року од 10 дана од дана престанка пореске обавезе), поднесе пореску пријаву надлежном органу јединице локалне самоуправе, што значи и у случају када купљену непокретност евидентира у пословним књигама као добра која су искључиво намењена даљој продаји. У том случају, порески обвезник који води пословне књиге, у пореској пријави ППИ-2, под тачком 4. Подаци за остваривање права на пореско ослобођење, треба да наведе редни број непокретности исказане у тачки 3. Подаци о непокретности, које у пословним књигама води као добра која су искључиво намењена даљој продаји, а у тачки 5. Попис приложених доказа – треба да попише доказе за то, које прилаже уз пореску пријаву.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

**1. Порески третман примања физичког лица које је у радном односу код другог послодавца, а врши одређени рад за правно лице код кога није у радном односу и од тог лица у вези са тим радом повремено оствари неновчано примање у виду одређене „награде“ (као што су извесне количине одређених производа) по основу обављеног рада**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-185/2011-04 од 14.11.2011. год)

Како се наводи у допису, привредно друштво пружа књиговодствене услуге одређеном клијенту. Посао се обавља тако што запослени у књиговодственом предузећу одлазе у пословне просторије клијента и тамо непосредно за потребе тог клијента обављају књиговодствене послове. Даље се наводи да тај клијент (привредно друштво) нема никакав уговорни однос са лицима која су запослена код пружаоца књиговодствене услуге, али повремено даје „награде“ тим физичким лицима у виду одређених производа као што су безалкохолни напаци, сокови и слично.

Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон), одредбама чл. 1. и 2, прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица на приходе из свих извора,

сем оних који су посебно изузети тим законом. Приходи који подлежу опорезивању порезом на доходак грађана опорезују се било да су остварени у новцу, натура или на други начин.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 14) Закона прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по том закону.

Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.

Имајући у виду законске одредбе и наводе из дописа, у случају када физичко лице које је у радном односу код другог послодавца, врши одређени рад за правно лице код кога није у радном односу и од тог лица у вези са тим радом повремено оствари неновчано примање у виду одређене „награде“ (као што су извесне количине одређених производа, конкретно безалкохолних пића) по основу обављеног рада (у предметном случају, пружање услуге вођења пословних књига у пословним просторијама клијента, за који рад, иначе, то лице остварује зараду код свог послодавца – пружаоца књиговодствене услуге), Министарство финансија сматра да то примање представља приход физичког лица који подлеже обавези плаћања пореза на доходак грађана на други приход, сагласно одредби члана 85. Закона.

Према одредбама члана 99. став 1. тачка 8) и члана 101. Закона, порез на друге приходе утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник, тако што за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћен приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.

У погледу плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, одредбом члана 12. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09 и 52/11) прописано је да када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са тим законом.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када физичко лице – осигураник остварује приходе по више основа (из радног односа, остваривањем уговорене накнаде и др), независно од тога да ли је осигураник на пензијско и инвалидско осигурање као запослени или предузетник, допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима (остваривања прихода), до износа највише годишње основице доприноса.

Сходно наведеном, обвезник обрачунавања и плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по одбитку је правно лице које је исплатилац наведених прихода.

Министарство финансија указује да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

**2. Да ли је послодавац – нерезидент Републике Србије, који је закључио уговор о раду са физичким лицем – резидентом Србије, које ће рад обављати на територији Републике Србије, обавезан да се региструје код пореских органа Републике Србије ради плаћања пореза на зараду, као и код надлежног**

**органа у сврху плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за запосленог?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-61/2011-04 од 31.10.2011. год)

У допису се наводи да је физичко лице – резидент Републике Србије, које ни по ком основу није осигурано на обавезно социјално осигурање, како у Србији, тако ни у било којој другој земљи, закључило уговор о раду са страним послодавцем – правним лицем из Аустрије. Истиче се да наведено правно лице нема сталну пословну јединицу (огранак, представништво) и није регистровано на територији Републике Србије, као и да према одредбама уговора о раду, запослени обавља рад на територији Републике Србије.

Сагласно одредби члана 107. ст. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11), обвезник који остварује зараде у или из друге државе, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама тог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку. У том случају, обвезник је дужан да сам обрачуна и уплати порез на остварени приход и да пореском органу надлежном према месту пребивалишта, односно боравишта обвезника, најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио приход, достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу на Обрасцу ПП ОПО, који је прописан Правилником о начину утврђивања, плаћања и евидентирања пореза по одбитку и о садржини збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку („Сл. гласник РС“, бр. 82/06).

Одредбом члана 51. став 5. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09 и 52/11) прописано је да обвезник доприноса који остварује зараду или накнаду зараде за привремене и повремене послове код нерезидента Републике (дипломатско или конзуларно представништво стране државе, односно међународна

организација или представник и службеник таквог представништва, односно организације и др) или код лица које по закону није у обавези да обрачунава и плаћа доприносе по одбитку, а послодавац не обрачуна и не уплати доприносе истовремено са обрачуном и исплатом зараде, односно накнаде, дужан је да сам обрачуна и плати доприносе по стопама из члана 44. став 1. овог закона, на начин који је за те случајеве прописан за плаћање пореза на доходак грађана, по закону који уређује порез на доходак грађана.

Сходно томе, како је у предметном случају исплатилац прихода пореском обвезнику страном правно лице (како неспорно произилази из навода у предметном случају) које, сагласно закону, није обвезник обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку, физичко лице као порески обвезник дужно је да само обрачуна и уплати припадајуће обавезе јавних прихода по основу зараде остварене у или из друге државе и да надлежном пореском органу достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу и доприносима на Обрасцу ПП ОПО.

То значи, имајући у виду обавезу плаћања пореза на доходак грађана на зараду и доприносе за обавезно социјално осигурање (када, сагласно закону, исплатилац прихода није обвезник обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку), страном правно лице као исплатилац – порески платац не представља пореског дужника из предметног пореско-правног односа, те није у обавези да се региструје код надлежног пореског органа.

У вези са питањем из области остваривања права из обавезног социјалног осигурања по основу радног односа, као и у вези са регистровањем страног послодавца код надлежних организација обавезног социјалног осигурања у Србији и подношења пријаве на обавезно социјално осигурање по основу радног односа, та материја није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем. Давање одговора по предметним питањима је из домена области за коју су ресорно надлежни Министарство рада и социјалне политике, Министарство здравља и Министарство економије и регионалног развоја, па је потребно обратити се наведеним министарствима.



**3. Плаћање пореза на капитални добитак на приход који физичко лице оствари продајом непокретности у случају када је непокретност стекло Уговором о поклону неусељивог стана, у коме су живели закупци на неодређено време, тако да је стан фактички био неусељив и власник није могао да га користи, па укупан износ купопродајне цене није припао власнику стана већ је део припао закупцу на основу претходно склопљеног уговора**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-75/2011-04 од 28.10.2011. год)*

Како се наводи у допису, физичко лице, продавац непокретности по основу чије продаје остварује капитални добитак, стекло је предметни стан 2008. године, Уговором о поклону неусељивог стана, закљученим са својим дедом. У предметном стану су живели закупци на неодређено време (бивши носиоци станарског права) и стан је фактички био неусељив, те власник није могао да га користи. Наводи се да је власник продао предметни стан и остварена средства по основу купопродајне цене, сагласно уговору који је претходно склопио са лицем које је било купац тог стана на неодређено време, међусобно поделили на уговором прецизиран начин. Сходно томе, указује се да целокупан износ купопродајне цене није припао власнику стана, већ је један део припао закупцу како би се он иселио из предметног стана и на други начин решио своје стамбено питање.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон), капиталним добитком се сматра приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду стварних права на непокретностима.

Обвезник који је право, удео или хартију од вредности пре продаје држао у свом портфељу пре 24. јануара 1994. године не остварује капитални добитак њиховом продајом (члан 72. став 7. Закона).

Капитални добитак представља разлику између продајне цене права, удела, односно хартије од вредности и њихове набавне цене усклађене према одредбама Закона (члан 72. став 5. Закона).

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

Набавном ценом, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом (члан 74. став 1. Закона).

Набавном ценом из члана 74. став 1. Закона, за обвезника који је право, удео или хартију од вредности стекао поклоном или наслеђем после 24. јануара 1994. године, сагласно ставу 1. члана 75. Закона, сматра се цена по којој је поклонодавац, односно оставилац стекао то право, удео или хартију од вредности, ако се не може утврдити та цена, онда њихова тржишна вредност у моменту стицања тог права, удела или хартије од вредности од стране поклонодавца, односно оставиоца. Ако је обвезник из става 1. овог члана право, удео или хартију од вредности стекао од поклонодавца, односно оставиоца који је то право, удео или хартију од вредности стекао пре 24. јануара 1994. године, набавна цена утврдиће се према тржишној вредности тог права, удела или хартије од вредности на дан 24. јануара 1994. године.

Према одредби члана 74. став 8. Закона, набавна цена из става 1. тог члана увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана продаје, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, а у случају непокретности и умањује по основу амортизације, обрачунате применом пропорционалне методе по стопи из номенклатуре средстава за амортизацију.

Обвезник пореза на капитални добитак је физичко лице које оствари капитални добитак (члан 72. Закона).

Пореску основицу представља опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. Закона.

Порез на капитални добитак плаћа се по стопи од 10%, сагласно одредби члана 77. Закона.

Имајући у виду поменуте законске одредбе и наводе из дописа, физичко лице које је као власник непокретности, у предметном случају, продало непокретност и по том основу остварило приход као разлику између продајне и набавне цене утврђене сагласно Закону, обвезник је пореза на доходак грађана на капитални добитак. Министарство финансија сматра да у погледу одређивања пореског обвезника, са становишта Закона, није од значаја околност да је физичко лице – власник и продавац непокретности по основу чије продаје остварује капитални добитак, непокретност стекло Уговором о поклону неусељивог стана, у коме су живели закупци на неодређено време (сагласно закону који уређује становање, лице које је носилац станарског права, односно купац стана на неодређено време који то право има на стану у својини грађана), па је стан фактички био неусељив и власник није могао да га користи, као ни околност да је остварена средства по основу купопродајне цене, сагласно уговору који је претходно склопио са лицем које је било купац на неодређено време, поделило на уговором прецизиран начин, па укупан износ купопродајне цене није припао власнику стана (део је припао купцу како би се он иселио из предметног стана и тим средствима на други начин решио своје стамбено питање).

Пореску основицу представља опорезиви приход – капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. Закона.

Такође, Министарство финансија напомиње да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

---

## ТАКСЕ

**1. Да ли је адвокат, када надлежном органу поднесе захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, дужан да плати републичку административну таксу прописану за физичко лице или таксу прописану за предузетнике?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-0047/2011-04 од 10.11.2011. год.)*

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 70/11, 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. 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.

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).

Одредбом члана 3. став 1. Закона прописано је да обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа.

У Тарифном броју 2. Одељка А Тарифе прописано је да се плаћа републичка административна такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, физичком лицу, у износу од 1.220 динара, односно такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику, у износу од 10.000 динара.

Према одредби члана 1. став 1. Закона о приватним предузетницима („Сл. гласник СРС“, бр. 54/89, 9/90, „Сл. гласник РС“, бр. 19/91 ... 101/05), приватни предузетник самостално обавља делатност, под условима и на начин утврђен тим законом.

Одредбом члана 1а Закона о приватним предузетницима прописано је да приватни предузетник, у смислу тог закона, јесте физичко лице које, ради стицања добити, оснива радњу и самостално обавља делатност (у даљем тексту: предузетник).

Одредбом члана 3. став 1. Закона о приватним предузетницима, за обављање самосталне делатности предузетник (у даљем тексту: оснивач радње) оснива радњу, односно одговарајући облик пословања (радионица, канцеларија, биро, сервис, агенција, студио, пансион, апотека, ординација и сл, у даљем тексту: радња).

Према одредби члана 2. став 1. Закона о адвокатури („Сл. гласник РС“, бр. 31/11) адвокатура је независна и самостална служба пружања правне помоћи физичким и правним лицима.

Према одредби члана 4. тачка 1) и 2) „адвокатура“ је обављање адвокатске службе. „Адвокат“ је лице које је уписано у именик адвоката и положило адвокатску заклетву и бави се адвокатуром.

Право на бављење адвокатуром стиче се доношењем одлуке о упису у именик адвоката и полагањем адвокатске заклетве (члан 5. став 1. Закона о адвокатури).

Одредбом члана 38. Закона о адвокатури прописано је да је адвокат дужан да на приход остварен по основу обављања адвокатске службе, плаћа порез у складу са пореским прописима.

Одредбом члана 44. Закона о адвокатури прописано је да се адвокат бави адвокатуром самостално, у заједничкој адвокатској канцеларији или као члан адвокатског ортачког друштва.

Према томе, с обзиром да је адвокат лице које је уписано у именик адвоката у Адвокатској комори и бави се адвокатуром као независном и самосталном службом пружања правне помоћи физичким и правним лицима, Министарство финансија сматра да адвокат има статус приватног предузетника који обавља делатност под условима и на начин утврђен Законом о приватним предузетницима, односно Законом о адвокатури.

С тим у вези, Министарство финансија сматра да када адвокат поднесе надлежном органу захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, плаћа републичку административну таксу из Тарифног броју 2. став 2. Одељка А Тарифе – за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику у износу од 10.000 динара.

**2. Да ли се може ослободити плаћања републичке административне таксе страном правно лице (немачка фирма) за решење по захтеву за издавање дозволе страном овлашћеном лицу за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, односно за решење по захтеву за одобрење за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевима, а у вези извршења програма ИПА 2010?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01003/2011-04 од 2.11.2011. год.)*

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ...

70/11, 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. 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.

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).

Одредбом члана 3. став 1. Закона прописано је да обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа.

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

Према одредби 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 Законом није друкчије прописано.

Према томе, републичка административна такса се плаћа за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, осим у случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

У Одељку А Тарифе републичких административних такси, Тарифни број 1. прописана је такса за захтев, ако тим законом није друкчије прописано, у износу од 240 динара.

Тарифним бројем 154 тач. 13) и 17) Одељка А Тарифе прописано је да се плаћа републичка административна такса за решење по захтеву за издавање дозволе страном овлашћеном лицу

за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, у износу од 113.170 динара, односно такса за решење по захтеву за одобрење за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевима, у износу од 5.660 динара.

Према одредби члана 19. тачка 13) Закона, не плаћа се такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Према томе, у конкретном случају, када страном правно лице надлежном органу поднесе захтев за решење за издавање дозволе страном овлашћеном лицу за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, односно када поднесе захтев за решење за одобрење за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевима, плаћа републичку административну таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе, у износу од 240 динара (по сваком поднетом захтеву) и таксу из Тарифног броја 154. тачка 13) Одељка А Тарифе за решење по захтеву за издавање дозволе страном овлашћеном лицу за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, у износу од 113.170 динара, односно таксу из Тарифног броја 154. тачка 17) Одељка А Тарифе за решење по захтеву за одобрење за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевима, у износу од 5.660 динара, осим у случају када је Законом прописано право на таксено ослобођење (дакле, између осталог, и када је таксено ослобођење за те списе и радње уређено међународним уговором).

Према томе, уколико међународни уговор закључен између Републике Србије и Комисије Европске заједнице, а који се тиче извршења програма ИПА 2010 (у конкретном случају, ИПА пројекат 2010, везано за радове на реци Дунаву сходно Уговору бр. 10/SER/01/13/31-266285 (ИПА пројекат 2010), по којем би страном правно лице (немачка фирма) поднело захтев надлежном органу у Републици Србији за решење за издавање дозволе страном овлашћеном лицу за вађење потонуле ствари на унутрашњим пловним путевима, односно поднело захтев за решење за одобрење



за пловидбу страних јахти или чамаца унутрашњим пловним путевим), садржи одредбе којима је прописано ослобођење од плаћања таксе, републичка административна такса се не плаћа.

Према одредби члана 22. Закона, у решењу, исправи, документу или писменом, који се издаје без плаћања таксе, мора се означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе. Решење, исправа, документ или писмено из става 1. тог члана може се користити само у сврху за коју је издато.

**3. Да ли се може ослободити плаћања републичке административне таксе Јавно предузеће „Електромрежа Србије“ Београд, по Тарифном броју 139. став 2. Одељка А Тарифе, за решење којим се даје енергетска дозвола за изградњу енергетских објеката од 0,03% на предрачунску вредност изградње објекта, а финансијска средства за изградњу тог објекта су обезбеђена делом из донације Делегације Европске уније (ДЕУ) – правни наследник Европске агенције за реконструкцију и Делегације Европске комисије у Републици Србији, у одређеном износу и према условима назначеним у уговорима приложеним уз захтев?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-00044/2011-04 од 31.10.2011. год.)*

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 70/11, 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. 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.

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).

Одредбом члана 3. став 1. Закона прописано је да обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа.

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

Према одредби 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 Законом није друкчије прописано.

Према томе, републичка административна такса се плаћа за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, осим у случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

Тарифним бројем 139. Одељка А Тарифе прописано је да се плаћа републичка административна такса за захтев за издавање, односно продужење важности енергетске дозволе, у износу од 4.850 динара, односно такса за решење којим се даје енергетска дозвола за изградњу нових, односно за реконструкцију постојећих енергетских објеката, односно којим се продужава важност енергетске дозволе – 0,03% на предрачунску вредност изградње, односно реконструкције објеката.

Према одредби члана 19. тачка 13) Закона, не плаћа се такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Према томе, у конкретном случају, када Јавно предузеће „Електроурежа Србије“ Београд надлежном органу поднесе захтев за издавање енергетске дозволе за изградњу нових енергетских објеката, плаћа републичку административну таксу из

Тарифног броја 139. Одељка А Тарифе, за захтев за издавање енергетске дозволе у износу од 4.850 динара, као и таксу за решење којим се даје енергетска дозвола за изградњу нових, односно за реконструкцију постојећих енергетских објеката – 0,03% на предрачунску вредност изградње, односно реконструкције објеката, осим у случају када је Законом прописано право на таксено ослобођење (дакле, између осталог, и када је таксено ослобођење за те списе и радње уређено међународним уговором).

Према томе, уколико међународни уговор закључен између Републике Србије и Комисије Европске заједнице, а који се тиче извршења програма CARDS 2006 (у конкретном случају, давање финансијских средстава, неопходних за изградњу далековода ДВ 400 kV Ниш 2 – граница Македонија, која су обезбеђена већим делом из донације Делегације Европске уније (DEU) – правни наследник Европске агенције за реконструкцију и Делегације Европске комисије у Републици Србији, кроз програм CARDS 2006) садржи одредбе којима је прописано ослобођење од плаћања таксе, републичка административна такса се не плаћа.

Према одредби члана 22. Закона, у решењу, исправи, документу или писменом, који се издаје без плаћања таксе, мора се означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе. Решење, исправа, документ или писмено из става 1. тог члана може се користити само у сврху за коју је издато.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### **1. Порески третман прихода које оствари нерезидентни обвезник – резидент Летоније од резидентног правног лица по основу лиценце за софтвер**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01106/2011-04 од 22.11.2011. год.)

Закон о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10 - у даљем тексту: Закон), у члану 40. став 1. Закона, прописује да на приходе које оствари нерезидентни обвезник (у конкретном случају, резидент Летоније) од резидентног обвезника, по основу (поред осталог) накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (ауторска накнада) на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

С тим у вези, између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Летоније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СЦГ– Међународни уговори“, бр. 3/06, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2007. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Летоније.

Министарство финансија напомиње да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06), у члану 16, поред осталог,

предвиђа да: „Опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни су део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.“

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде), у ст. 1, 2. и 3. Уговора, поред осталог, прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Србији), а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Летоније) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Летонији).

2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Србији) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Летоније) разрезан порез не може бити већи од:

1) 5 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 1) става 3. овог члана;

2) 10 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 2) става 3. овог члана

3. Израз „ауторске накнаде“, у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада:

1) за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио; и

2) за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

Имајући у виду наведено, а, посебно, да у наведеним дефиницијама ауторских накнада није прецизирано у коју од две дефиниције ауторских накнада спада ауторска накнада која се

плаћа по основу лиценце за софтвер, што код домаћег исплатиоца накнада ствара дилему коју стопу пореза по одбитку (од две бенефициране) треба применити приликом исплате ауторских накнада нерезиденту, Министарство финансија указује да, у том случају, ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер треба посматрати онако како то чини национални закон земље извора (ауторско право или право индустријске својине) и, сходно томе, применити одговарајућу бенефицирану стопу пореза по одбитку предвиђену у Уговору о избегавању двоструког опорезивања.

Када је у питању Република Србија, као земља извора ауторских накнада, софтвер се може квалификовати као књижевно или научно дело.

Наиме, одредбом члана 2. став 1. Закона о ауторском и сродним правима („Сл. гласник РС“, бр. 104/09, у даљем тексту: Закон) прописано је да је ауторско дело оригинална духовна творевина аутора, изражена у одређеној форми, без обзира на његову уметничку, научну или другу вредност, његову намену, величину, садржину и начин испољавања, као и допуштеност јавног саопштавања његове садржине, а у ставу 2. под 1) Закона, поред осталог, прописано је да се ауторским делом сматрају нарочито писана дела, у која, поред осталих, спадају и рачунарски програми у било којем облику њиховог изражавања, укључујући и припремни материјал за њихову израду.

Из наведеног може се закључити да, у конкретном случају који се наводи, приликом исплате ауторских накнада нерезиденту – резиденту Летоније, по основу лиценце за софтвер, и уз испуњење услова предвиђених Уговором (потврда о резидентности издата на прописаном обрасцу Републике Србије и доказ о стварном власништву прихода), надлежни порески органи Републике Србије, као и домаћи исплатилац ауторских накнада, накнаду по основу лиценце за софтвер треба да третирају као вид заштите интелектуалне својине (дефинисане у члану 12. став 3. под 1) Уговора (ово из разлога јер права на рачунарским програмима,

сходно позитивним законским прописима у Републици Србији, представљају облик ауторског права над интелектуалном својином)), као и да примене нижу стопу пореза по одбитку која износи 5 одсто од бруто износа ауторских накнада предвиђену у члану 12. став 2. под 1) Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Летонијом.

**2. Порески третман зарада које остваре упућени радници страног правног лица – резидента Немачке, по основу обављања рада на територији Републике Србије код домаћег правног лица, при чему домаће правно лице преузима обавезу да страном правном лицу (послодавцу упућених радника) надокнади трошкове зарада које тај страни послодавац исплаћује упућеним радницима за време њиховог рада код домаћег правног лица**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-475/2011-04 од 7.11.2011. год.)*

Према наводима из дописа, привредно друштво са седиштем у Савезној Републици Немачкој је један од оснивача привредног друштва чије је седиште у Републици Србији и страном привредно друштво, као послодавац, намерава да повремено упућује одређени број запослених (који су држављани Савезне Републике Немачке) на рад код домаћег правног лица. Упућени радници остају у радном односу код страног послодавца, не заснивају радни однос код домаћег правног лица, нити им домаће правно лице исплаћује било какву накнаду за рад. Страном правном лицу (послодавац) и домаће правно лице ће закључити уговор којим ће регулисати упућивање радника. Тим уговором домаће правно лице ће преузети обавезу да страном правном лицу (послодавцу упућених радника) надокнади трошкове зарада које тај страни послодавац исплаћује упућеним радницима за време

њиховог рада код домаћег правног лица. Износ накнаде ће бити посебно утврђен за сваког упућеног радника посебно у зависности од висине зараде коју упућени радници остварују код страног послодавца и времена који ти радници проведу на раду код домаћег правног лица. Такође, наводи се да је сврха исплате накнаде страном правном лицу (послодавцу) од стране домаћег послодавца да трошкове рада упућених радника сноси правно лице које ће имати непосредну корист од рада упућених радника.

1. Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1989. године.

Уговор се примењује и у билатералним економским односима између Републике Србије и СР Немачке.

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

Уговор (у члану 16. – Радни однос), поред осталог, садржи решење према којем лични дохоци и друга слична примања, која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Немачке) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, у Немачкој) осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Србији – под овим се подразумева да се рад физички обавља у Србији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Србији), таква примања могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Србији) пошто су у њој остварена (члан 16. став 1. Уговора).

Из наведеног произилази да је услов за опорезивање у држави извора (у конкретном случају, у Србији) да се лични дохоци



остварују из радног односа који се обавља у тој држави. Наведени принцип се примењује без обзира на временски период у којем тај доходак може бити плаћен, кредитиран или на било који други начин дефинитивно остварен од стране запосленог.

Члан 16. став 2. Уговора предвиђа да, изузетно од одредаба става 1. овог члана, примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Немачке) оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Србији) опорезују се само у првопоменутој држави (у конкретном случају, у Немачкој):

а) ако прималац борави у другој држави (у конкретном случају, у Србији) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у односној календарској години;

б) ако су примања исплаћена од стране или у име лица које није резидент друге државе (у конкретном случају, Србије, односно ако економски терет исплате примања сноси лице које није резидент Србије);

ц) ако примања не падају на терет сталне пословне јединице или сталне базе коју лице има у другој држави (у конкретном случају, у Србији).

Ако су испуњена сва три наведена услова, зарада радника се не опорезује у Србији, већ у Немачкој.

Ако нису испуњена сва три претходно наведена услова из члана 16. (Радни однос) став 2. Уговора, приход (зарада) физичког лица – упућеног радника подлеже опорезивању порезом на доходак грађана у Републици Србији.

С обзиром на наведене одредбе члана 16. став 2. Уговора, као и наводе из дописа да је, у конкретном случају, реч о страном физичком лицу – резиденту Савезне Републике Немачке који је упућен на рад у Републику Србију, а примања радника суштински терете резидента Србије (домаће правно лице, из чега произилази да односно физичко лице – упућени радник не испуњава други од претходно наведена три услова), Министарство финансија сматра да нису испуњени услови из члана 16. (Радни однос) став 2.

Уговора, чијим кумулативним испуњењем би зарада упућеног радника била опорезована само у Немачкој, због чега се иста опорезује у Србији.

2. Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредбама чл. 7. и 8. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике и у другој држави, као и нерезидент Републике (у конкретном случају, резидент Немачке) за доходак остварен на територији Републике.

Сагласно одредби члана 107. ст. 1. и 2. Закона, обвезник који остварује зараде у или из друге државе, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама Закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку. У том случају обвезник подлеже обавези обрачунавања и плаћања пореза, при чему је дужан да, преко пореског пуномоћника, обрачуна и уплати порез на остварени приход и да се пореском органу надлежном према месту пребивалишта, односно боравишта обвезника, најкасније у року од 30 дана од дана када је остварен приход, достави пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу на Обрасцу ПП ОПО, који је прописан Правилником о начину утврђивања, плаћања и евидентирања пореза по одбитку и о садржини збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку („Сл. гласник РС“, бр. 82/06).

Министарство финансија напомиње да је нерезидент Републике Србије који остварује приходе по основу зараде на

територији Републике дужан да, сагласно члану 14. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), у року од десет дана од дана почетка остваривања прихода обавести Пореску управу у седишту о лицу које је његов порески пуномоћник. Уколико порез обрачуна и уплати исплатилац прихода, не постоји обавеза одређивања пореског пуномоћника, сагласно члану 14. став 3. ЗПППА.

3. Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (ауторска накнада), камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У конкретном случају, нерезидентно правно лице, које остварује приход од резидентног обвезника по основу ангажовања својих радника код тог правног лица (резидентног обвезника), није обвезник пореза по одбитку у складу са Законом, с обзиром да нерезидент (у том случају) не остварује приход који је опорезив по члану 40. Закона.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да се опорезива добит утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија,

на начин утврђен овим законом. С тим у вези, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

С тим у вези, обрачунати износ накнаде (коју резидентни обвезник исплаћује нерезидентном правном лицу на име трошкова рада „упућених радника“), уколико је у пословним књигама обвезника евидентиран као расход (сагласно прописима који уређују рачуноводство и ревизију и МРС, односно МСФИ), према мишљењу Министарства финансија (тако исказан расход) признаје се и у пореском билансу, у складу са чланом 6. Закона.

### **3. Порески третман зарада које исплаћује послодавац, правно лице – резидент Републике Србије, за запослене – резиденте Републике Србије који су као упућени радници послати на рад у Руску Федерацију**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-822/2011-04 од 1.11.2011. год.)

• Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана физичко лице – резидент Републике Србије, за приход остварен на територији Републике и у другој држави. Резидент Републике је и физичко лице које је упућено у другу државу ради обављања послова, поред осталог, за физичко или правно лице – резидента Републике, сагласно ставу 3. тог члана Закона.

Према одредби члана 17. Закона, за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради

обављања послова за правна лица – резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Под зарадом се сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог, сагласно члану 13. Закона. Такође, зарадом се сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, акција, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, или робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем, сагласно члану 14. Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама, под појмом „износ зараде“ као пореске основице из члана 17. Закона, подразумева се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог – резидента Републике, који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, која се оствари од тог правног лица (послодавца). Како је, према Закону, основица пореза на зараду коју (у иностранству) остваре упућени радници изједначена са основицом пореза на зараду коју би та лица остварила у Републици на истим или сличним пословима, зарадом се сматрају примања запосленог сагласно одредбама чл. 13. до 14б Закона, а која у смислу Закона имају порески третман зараде.

- Са аспекта Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Руском Федерацијом (у даљем тексту: Уговор), односно пореског третмана примања физичког лица – резидента Републике Србије оствареног по основу радног односа за рад обављен у Руској Федерацији, Министарство финансија обавештава о следећем:

Између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 3/95) који се примењује од првог јануара 1998. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Руске Федерације.

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

Уговор (у члану 15. – Несамосталне личне делатности – Радни однос), поред осталог, садржи решење према коме зараде и друга лична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Руској Федерацији – под овим се подразумева да се рад физички обавља у Руској Федерацији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Руској Федерацији) такве зараде које се у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Руској Федерацији).

Члан 15. став 2. Уговора предвиђа да, изузетно од одредаба става 1, зараде које резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Руској Федерацији) опорезују се само у првопоменутој држави (у конкретном случају, у Републици Србији):

1) ако прималац борави у другој држави (у конкретном случају, у Руској Федерацији) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у периоду од дванаест месеци;

2) ако се зараде исплаћују од стране или у име послодавца који није резидент друге државе (у конкретном случају, Руске Федерације);

3) ако зараде не падају на терет сталне јединице или сталне базе коју послодавац има у другој држави (у конкретном случају, у Руској Федерацији).

Ако су испуњена сва три наведена услова, зарада радника се не опорезује у Руској Федерацији, већ у Републици Србији, али је надлежним руским пореским органима потребно пружити доказ да је радник резидент Републике Србије.

Уколико је, међутим, на основу наведених одредби Уговора, радник обавезан на плаћање пореза у Руској Федерацији (јер не испуњава најмање један од претходно наведена три кумулативна услова, на пример јер је његов боравак у Руској Федерацији дужи од 183 дана), Уговор у члану 24. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 1, у циљу избегавања двоструког опорезивања, садржи решење према којем Република Србија, као земља резидентности, примењује метод кредита, и то у складу са прописима домаћег пореског законодавства.

Наиме, сходно наведеном члану 24. Уговора, као и члану 12. Закона, ако обвезник – резидент Републике оствари доходак у другој држави (у конкретном случају, у Руској Федерацији) на који је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама овог закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави, с тим да порески кредит не може бити већи од износа пореза који би се добио применом одредаба овог закона на доходак остварен у другој држави.

Министарство финансија напомиње да је за примену метода кредита надлежним пореским органима у Републици

Србији неопходно поднети одговарајући доказ (издат од стране надлежног органа Руске Федерације) да је порез у Руској Федерацији, стварно, плаћен.

- У погледу основице за обрачун доприноса за обавезно социјално осигурање, одредбом члана 14. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09 и 52/11, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да за упућене раднике, ако нису обавезно осигурани по прописима државе у коју су упућени или ако међународним уговором није друкчије одређено, као и за послодавце, основицу доприноса представља износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима, с тим да тако утврђена основица не може бити нижа од двоструке најниже месечне основице доприноса из члана 37. овог закона.

Под појмом „износ зараде“ као основице доприноса за обавезно социјално осигурање из члана 14. Закона о доприносима подразумева се зарада коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Дакле, имајући у виду износ зараде, Министарство финансија указује да у погледу висине основице доприноса, према одредбама чл. 41. и 42. Закона о доприносима, ако је прописана основица доприноса виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, коју чини петоструки износ просечне месечне зараде исплаћене по запосленом у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике.

Министарство финансија указује да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају



утврђује све чињенице које су од значаја за одређење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, према члану 9. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

У вези са делом предметног захтева за давање мишљења који се односи на област радно-правних односа и пословања привредних субјеката, давање одговора по тим питањима није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем, већ су ресорно надлежни Министарство рада и социјалне политике и Министарство економије и регионалног развоја.

---

## Ф И С К А Л Н Е   К А С Е

**1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект који обавља делатност трговине на велико фармацеутским производима продаје некретнину која се води као стална имовина, односно основно средство, физичком лицу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00483/2011-04 од 3.11.2011. год.)*

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 61/10 и 101/10, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, лице чија је основна делатност трговина на велико фармацеутским производима, сагласно наведеној Уредби, није изузето од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе. Промет који привредни субјект оствари продајом добара

физичким лицима у оквиру наведене делатности дужан је да евидентира преко фискалне касе.

При томе, Министарство финансија напомиње да када привредни субјект, на основу Одлуке о продаји дела непокретности физичком лицу, врши продају те непокретности која је стална имовина, односно основно средство привредног друштва, нема обавезу евидентирања овако оствареног промета преко фискалне касе, с обзиром да привредни субјект не обавља делатност промета добара на мало и не пружа услугу физичким лицима, сагласно наведеној одредби Закона.

---

## ФИНАНСИРАЊЕ ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ

**1. Да ли се базне станице могу третирати као пословни простор и да ли јединице локалне самоуправе могу да наплаћују операторима мобилне телефоније локалну комуналну таксу за истицање фирме на пословном простору, по базној станици, тј. антенском стубу?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-06-00046/2011-06 од 16.11.2011. год.)*

Чланом 15. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 47/11) регулисано је да се локалне комуналне таксе могу уводити, између осталог, за истицање фирме на пословном простору и истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају јединици локалне самоуправе (коловози, тротоари, зелене површине, бандере и сл). Чланом 16. Закона о финансирању локалне самоуправе регулисано је да је фирма, у смислу овог закона, сваки истакнути назив или име које упућује на то да правно или физичко лице обавља одређену делатност.

Према члану 4. Закона о електронским комуникацијама („Сл. гласник РС“, бр. 44/10), оператор је лице које обавља или је овлашћено да обавља делатност електронских комуникација. Делатност електронских комуникација обухвата изградњу или постављање, одржавање, коришћење и давање на коришћење јавних комуникационих мрежа и припадајућих средстава, као и пружање јавно доступних електронских комуникационих услуга. Припадајућа средства, према члану 4. овог закона, обухватају, између осталог, антене, торњеве и друге потпорне објекте, проводне цеви и канале, стубове, шахтове и

разводне ормаре и неопходна су за обављање делатности електронских комуникација, односно за пружање електронских комуникационих услуга. У том смислу, базна станица, односно антенски стуб, у смислу Закона о финансирању локалне самоуправе, не би се могао сматрати пословним простором.

У складу са наведеним, мишљење Министарства финансија је да јединица локалне самоуправе нема основа да операторима мобилне телефоније наплаћује локалну комуналну таксу за истицање фирме на пословном простору, по базној станици, тј. антенском стубу, који се, према мишљењу Министарства финансија, не би, у смислу Закона о финансирању локалне самоуправе, могао сматрати пословним простором.

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У НОВЕМБРУ МЕСЕЦУ 2011. ГОДИНЕ

#### ЗАКОНИ

Закон о регулисању односа Републике Србије и дужника – корисника јавних средстава, за преузете обавезе по иностраним кредитима, односно за јмовима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 88 од 24. новембра 2011.
Закон о играма на срећу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 88 од 24. новембра 2011.

#### УРЕДБЕ

Уредба о изменама и допунама Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденције о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 83 од 9. новембра 2011.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о условима и начину привлачења директних инвестиција	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 84 од 11. новембра 2011.

#### ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о давању дозволе за рад и условима за обављање делатности организатора тржишта	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о давању дозволе за обављање делатности инвестиционог друштва	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о организационим захтевима за пружање инвестиционих услуга и обављање инвестиционих активности и додатних услуга	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о правилима понашања инвестиционог друштва приликом пружања услуга	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о извештавању Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.

Правилник о давању сагласности на општа акта организатора тржишта, инвестиционог друштва и Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о давању сагласности на стицање квалификованог учешћа у капиталу берзе, брокерско-дилерског друштва и Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о садржини захтева за одобрење објављивања проспекта и документацији која се доставља уз захтев за одобрење проспекта	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о форми, минималном садржају информација које треба укључити у проспект и основни проспект и оглашавању у вези са проспектом	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о одобрењу докумената потребних ради примене изузетака од обавезе објављивања проспекта	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о одобравању статуса квалификованог инвеститора и вођењу регистра	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о устаљеним тржишним праксама	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о класификацији изричитих и прећутних препорука, додатним захтевима у вези са садржином препоруке, дистрибуцији препоруке коју је израдила трећа страна и обавезама у вези са обелодањивањем интереса и сукоба интереса	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о условима и начину спровођења надзора над пословањем учесника на финансијском тржишту	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник којим се прописује пријављивање података о стицању, односно отуђењу акција као и о вредности обављених стицања, односно отуђења за које није обавезно пријављивање	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.

Правилник о објављивању инсајдерских информација које се непосредно односе на издаваоца и о одређивању оправданих интереса издаваоца у сврху не објављивања	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Правилник о поступцима који се могу сматрати злоупотребом тржишта и обавезе у циљу спречавања и откривања злоупотребе тржишта	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.

## ОДЛУКЕ

Одлука о утврђивању степена ризика издаваоца дужничких дугорочних хартија од вредности у које резиденти могу да улажу у иностранству	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о евидентирању кредитних послова са иностранством	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о условима и начину обављања кредитних послова са иностранством у динарима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о ближим условима и начину вршења надзора над обављањем послова даваоца лизинга	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о спровођењу одредаба Закона о финансијском лизингу које се односе на издавање дозвола и давање сагласности Народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о обављању послова с финансијским дериватима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о ближим условима и начину поступања банке по приговору клијента	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о изменама и допунама Одлуке о јединственој тарифи по којој Народна банка Србије наплаћује накнаду за извршене услуге	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 85 од 16. новембра 2011.
Одлука о начину обављања платног промета преко новчаног рачуна Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.
Одлука о начину управљања токовима готовине	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 89 од 25. новембра 2011.



## УПУТСТВА

Упутство за спровођење Одлуке о начину управљања токовима готовине	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Упутство о попуњавању образаца за евидентирање кредитних послова са иностранством	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.
Упутство о допуни Упутства о обавези и начину прикупљања, обраде и достављања података о стању и структури пласмана, потраживања и обавеза банака	Сл. гласник РС, бр. 89 од 25. новембра 2011.

ЦИП – Каталогизација у публикацији  
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна  
мишљења за примену финансијских прописа,  
главни уредник Вук Ђоковић. – Год.32,бр.  
1 / 2 (1992) - . - Београд: Министарство  
финансија Републике Србије,  
1992-. - 20 цм

Месечно. –  
ИССН 0354-3242 = Билтен, службена  
објашњења и стручна мишљења за примену  
финансијских прописа  
ЦОБИСС. СР-ИД 43429132