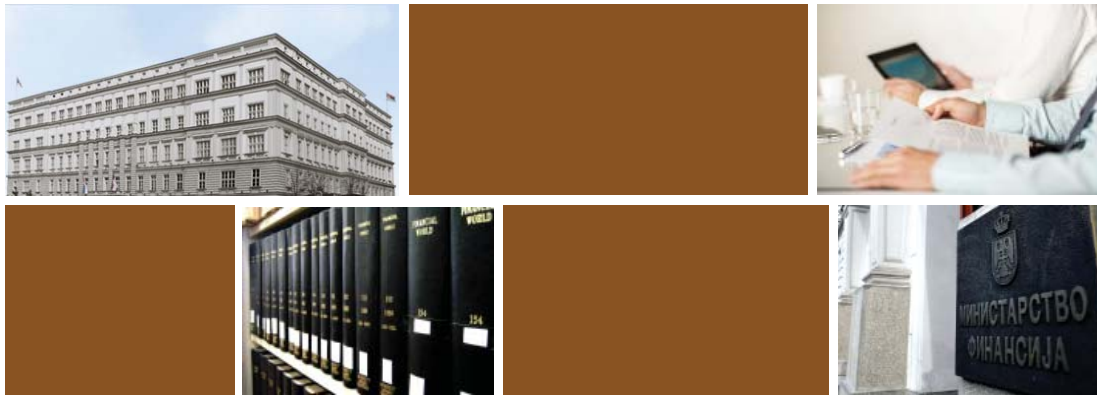


БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 2
фебруар 2019.
година LIX
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 2
фeбруар 2019.
година LIX
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

Tel. 011/3642 659 bilten@mfin.gov.rs

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2019 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

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

1. Порески третман преноса уз накнаду – продаје дела имовине обвезника ПДВ другом обвезнику ПДВ 11
2. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ..... 16
3. Садржина веродостојне рачуноводствене исправе на основу које послодавац књижи обавезу и врши исплату накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада запосленима, признавања расхода по том основу у пореском билансу, као и порески третман исплате предметне накнаде запосленима 20
4. Пореске обавезе физичког лица по основу:..... 24
 - а) стицања права на непокретности – пољопривредног земљишта и пословног простора, по основу решења о повраћају непокретности у складу са законом којим је уређено враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину, 24
 - б) стеченог права својине на непокретности, и..... 24
 - в) прихода које оствари давањем тих непокретности другим лицима у закуп 24

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

1. Одређивање места промета услуга поправке уређаја у гарантном року пружених пореском обвезнику 33
 2. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације „Пројекта унапређења водних система у Суботици” који се финансира средствима Европске банке за обнову и развој у складу са Уговором о зајму закљученим између
-

Града Суботице и Европске банке за обнову и развој за који је гарант Република Србија.....34

3. Порески третман преноса дела имовине када обвезник ПДВ који се бави грађевинском делатношћу – припремом градилишта изврши пренос дела имовине, као улог, другом обвезнику ПДВ – новооснованом привредном друштву који ће се бавити истом делатношћу којом се бавио и обвезник ПДВ – преносилац дела имовине, при чему имовину која се преноси чине грађевинске машине, моторна возила и друге покретне ствари, а имовину чији се пренос не врши непокретности и један аутомобил41

4. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ купи половно путничко возило од Амбасаде НР Кине у Београду?44

5. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ – наручиоцу изврши промет монтажног контејнера, који се састоји од основне конструкције, пода, зидова, столарије, електро инсталација, клима уређаја и других елемената, уз обавезу монтаже свих елемената на бетонску подлогу коју је обезбедио наручилац, на површинском копу на којем обвезник ПДВ – наручилац врши истраживање и експлоатацију руде?46

6. Измена пореске основице у случају рекламације и враћања добара50

7. Порески третман увоза минералног ђубрива (амонијум сулфат)54

Право на одбитак претходног пореза у случају када је обвезник ПДВ – претходни учесник у промету за промет добара издао неисправан рачун, у смислу погрешне примене пореске стопе ПДВ54

8. Одређивање места промета услуге поправке информатичке опреме, као и могућност исправке погрешно обрачунатог ПДВ.....57

9. Одређивање места промета услуга из области информационих и телекомуникационих технологија, примера ради, услуга израде програма за управљање, услуга чувања, обраде, одржавања, ажурирања, преноса и презентације података и информација пружених електронским путем, које обвезник ПДВ врши страном правном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу 61

10. Да ли обвезник ПДВ који се, на основу одобрења надлежног органа, бави истраживањем минералних ресурса у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право на одбитак претходног пореза за промет услуга који су му извршили други обвезници ПДВ, при чему у периоду истраживања не остварује приходе од обављања делатности, као и питање претходног пореза који је обвезник ПДВ користио у пореским периодима у којима се бавио истраживањем минералних ресурса у случају доношења одлуке о обустављању истражних активности и престанку обављања ПДВ активности? 65

11. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана физичког лица у случају када физичко лице поседује власнички удео на кући који је стекло наслеђем 2013. године 69

12. Порески третман промета добара, односно услуга из области грађевинарства када два обвезника ПДВ закључе уговор назван уговором о закупу пословног простора (који је у „сивој фази”), уз обавезу закупца да, на основу претходног одобрења закупаодавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу привођења намени пословног простора (које подразумева

ангажовање других лица за грађевинске послове), при чему одређене трошкове који се односе на предметно улагање купац потражује од куподавца 72

13. Настанак пореске обавезе за промет добара и услуга..... 75

14. Порески третман услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају које пружа Авио-служба Владе 77

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица 79

2. Признавање расхода који је, у складу са МРС, односно МСФИ, исказан у пословним књигама обвезника по основу плаћања накнаде у складу са уговором о франшизи закљученим између обвезника и његовог нерезидентног повезаног лица 80

3. Признавање расхода по основу исправке вредности, односно отписа вредности појединачног потраживања насталог: 1) по основу датог зајма; 2) по основу (претходно закљученог) уговора о уступању потраживања 81

4. „Порески третман повраћаја страних инвестиција које су вршене путем специфичног уговорног модалитета“ 84

5. Обавеза утврђивања капиталног добитка по основу продаје акција и непокретности у случају када је над обвезником (власником акција и непокретности) отворен стечајни поступак 86

6. Признавање расхода по основу отписа потраживања у случају смрти дужника према одредбама Закона о порезу на добит правних лица 88

7. Постојање повезаности између обвезника пореза на добит правних лица 90

8. а) Да ли обвезник остварује право на пореско ослобођење сагласно прописима којима се уређује опорезивање добити правних лица у случају када је основно средство стекао по основу уговора о финансијском лизингу? 92

б) Да ли се у циљу стицања права на пореско ослобођење признају плаћања извршена путем компензације, цесије и сл.? 92

в) На који начин се утврђује испуњеност услова за коришћење пореског ослобођења у погледу додатног запошљавања нових 100 лица на неодређено време? 93

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за непокретности малог правног лица, чија је претежна делатност изнајмљивање некретнина, које примењује МСФИ за МСП, чини фер вредност непокретности? 97

2. Да ли су власници непокретности које су им привремено одузете правоснажним решењем суда донетом у кривичном поступку, на основу закона којим је уређено одузимање имовине проистекле из кривичног дела, обвезници пореза на имовину за те непокретности, а ако јесу – да ли имају право на пореско ослобођење из разлога што нису у могућности да се користе својинским овлашћењима?..... 99

3. Примена одредби члана 10. ст. 3. и 4. Закона о порезима на имовину..... 103

Утврђивање вредности објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије као основице пореза на имовину 104

4. Да ли се Кошаркашком клубу, који је држалац зграде за спорт и физичку културу изграђене без одобрења за градњу, за коју је тај клуб 2018. године поднео захтев за озакоњење и пореску пријаву о утврђеном порезу за ту годину, може утврдити порез на имовину за претходне године, имајући у виду да је за конкретну зграду чији је тај клуб држалац у листу непокретности уписан облик својине — „други облици”, док је на градском грађевинском земљишту у државној својини површине 53а 28 m² у корист тог клуба уписано право коришћења? 117

5. Да ли порески обвезник који води пословне књиге може да изврши умањење пореза на имовину за површину земљишта под објектима – паркингом и саобраћајницама на које порез плаћа, с обзиром да то нису објекти који имају зидове?..... 122

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Паушално опорезовани предузетник код кога су се стекле околности које искључују право на паушално опорезивање .. 125

2. Предузетник паушалац који у току године престане са обављањем самосталне делатности 127

3. Порески третман прихода који оствари физичко лице по основу продаје шумских плодова – тартуфа 131

4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу примања запосленог за случај рођења детета, које је као право запосленог регулисано колективним уговором код послодавца 133

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. На који рачун се уплаћује републичка административна такса за мишљења која издају министарства (чл. 80. Закона о државној управи), као и висина таксе?..... 137
2. Да ли страни држављанин (држављанин Народне Републике Кине) када поднесе надлежном органу захтев за издавање одобрења за привремени боравак у Републици Србији по основу учења српског језика, може бити ослобођен плаћања републичке административне таксе као учесник међууниверзитетског пројекта који је део међудржавног пројекта наведеног у захтеву?..... 138
3. Ако се захтев органу подноси електронским путем, када настаје таксена обавеза за захтев и за списе и радње који се у складу са тим захтевом доносе односно врше?..... 142

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је пољопривредно земљиште чија се намена мења површине мање од 10 ари и за које у 2018. години, као години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта, актом јединице локалне самоуправе нису утврђене цене за пољопривредно земљиште ни у једној зони?..... 145
 2. Плаћање накнаде за коришћење јавне површине у случају када обвезник накнаде користи простор на јавној површини један, два или више дана у месецу..... 146
 3. Да ли се може примењивати Одлука о накнади за заштиту и унапређивање животне средине на територији града Београда („Службени гласник града Београда”, бр. 96/14, 125/16, 95/17
-

и 118/18), донета у складу са овлашћењем из члана 87. став 1. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04 ... и 76/18)? 148

ТРОШКОВИ ПРУЖАЊА ЈАВНЕ УСЛУГЕ

1. Да ли би Агенција за енергетику Републике Србије могла, применом одредаба члана 7. Правилника о методологији и начину утврђивања трошкова пружања јавне услуге, да донесе нову одлуку о висини трошкова за издавање лиценци за обављање енергетске делатности без поновног подношења захтева за сагласност Министарству финансија, у којој би применила „кумулятивни индекс” за протекли период у коме није вршено усклађивање? 153

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво које је прешло из категорије микро у мало правно лице и почело да примењује Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП), може да настави да води инвестиционе некретнине по набавној вредности? 157

РЕВИЗИЈА

1. Услови за добијање лиценце за обављање ревизије, у делу који се односи на практично радно искуство на законским ревизијама 161

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у фебруару 2019. године 163

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса уз накнаду – продаје дела имовине обвезника ПДВ другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-54/2019-04 од 12.02.2019. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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

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

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

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

Сагласно одредби члана 5. став 7. ЗПДВ, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

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

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

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

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен (члан 6. став 4. ЗПДВ).

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

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

Пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности

стицаоца, а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност (став 2. истог члана Правилника о преносу имовине).

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, уз накнаду, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стичалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стичалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац.

Према томе, а узимајући у обзир наводе из вашег захтева према којима је у конкретном случају реч о преносу уз накнаду – продаји дела имовине обвезника ПДВ (другом обвезнику ПДВ), да тај део имовине чине непокретности, опрема, возни парк, нематеријална имовина, рачунари и друге покретне ствари, тј. имовина која служи обвезнику ПДВ – преносиоцу за обављање делатности, као и да ће стичалац имовине преузети целокупно пословање од преносиоца, под претпоставком да преузимање целокупног пословања подразумева да ће преносом наведеног дела имовине обвезнику ПДВ – преносиоцу бити онемогућено да обавља делатност коју је обављао том имовином и да ће обвезник ПДВ – стичалац наставити да обавља исту делатност коју је обављао обвезник ПДВ – преносилац, на пренос дела имовине у конкретном случају примењује се члан 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ.

Напомињемо, обвезник ПДВ који изврши пренос дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ, дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра, односно услуге који чине део имовине чији је пренос извршен, као и да изда

рачун са спецификацијом добара, односно услуга који чине тај део имовине.

2. Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Одредбом члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: ЗПИ) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа 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, права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног;
- права коришћења грађевинског земљишта.

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, односно водног земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом којим се уређују воде, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објеката (члан 23. став 2. ЗПИ).

Према одредби члана 24. ЗПИ, преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и:

- стицање права својине и других права из члана 23. овог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем;

- стицање права својине одржајем;
- пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица;
- продаја стечајног дужника као правног лица – ако купац није преузео обавезе правног лица које је купио, или је преузео само део тих обавеза.

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

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

Према члану 42. ЗПИ, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон. Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

Према томе, имајући у виду да у захтеву наводите да привредно друштво уговором о продаји продаје део своје имовине другом привредном друштву, уз уговорену накнаду, ако тај пренос подлеже плаћању пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност — изузет је од опорезивања порезом на пренос апсолутних права (па се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права).

Ако се на пренос уз накнаду дела имовине привредног друштва по основу уговора о продаји не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права по основу тог уговора јесте пренос права и ствари побројаних чланом 23. ЗПИ који се по основу тог уговора врши (нпр. права

својине на непокретности, права интелектуалне својине, права својине на употребљаваним моторним возилима – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини и др.).

Обвезник пореза на пренос апсолутних права по том основу је продавац, а купац је јемац за измирење пореске обавезе, и то: супсидијарни – ако уговором није преузео обавезу да измири порез на пренос апсолутних права, односно солидарни – ако је уговором преузео обавезу да измири порез на пренос апсолутних права.

2. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-44/2019-04 од 11.02.2019. год.)

Сагласно одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, 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.

Према ставу 2. истог члана ЗПППА, утврђивање пореза обавља:

- 1) сам порески обвезник (самоопорезивање);
- 2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле — ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.

Пореско решење о утврђивању пореза из става 2. тачка 2) овог члана, поред елемената уређених законом, садржи налог пореском обвезнику да порез плати у прописаном року на прописане уплатне рачуне јавних прихода (члан 54. став 3. ЗПППА).

Одредбе о утврђивању пореза примењују се и на утврђивање споредних пореских давања, осим ако је овим законом друкчије прописано (члан 54. став 4. ЗПППА).

Одредбом члана 55. став 1. ЗПППА прописано је да пореско решење о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (1) овог закона Пореска управа доноси на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле, у складу са одредбом члана 129. овог закона.

Пореско решење о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (2) овог закона Пореска управа доноси на основу података из 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 (члан 55. став 2. ЗПППА).

Сагласно ставу 3. истог члана ЗПППА, 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.

Изузетно од става 2. овог члана, ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, пореско решење о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка 2) овог закона, Пореска управа доноси без претходног изјашњења обвезника о чињеницама које су од значаја за одлучивање, када се утврђивање пореза врши на основу података из евиденција надлежних органа, односно документације

издате од стране надлежних органа и јавних бележника (члан 55. став 4. ЗПППА).

Ако се у поступку доношења решења из ст. 1–3. овог члана утврди да подаци из пореске пријаве, пословних књига и евиденција не одговарају стварном стању, пореско решење о утврђивању пореза донеће се на основу процене пореске основице на начин уређен у одредбама чл. 58–60. овог закона (члан 55. став 5. ЗПППА).

Одредбом члана 55. став 6. ЗПППА прописано је да, изузетно, решење о утврђивању пореза Пореска управа може донети непосредним одлучивањем, када је основ за утврђивање пореза увид у податке из евиденција надлежних органа, без претходног изјашњавања обвезника о чињеницама које су од значаја за одлучивање.

Према одредби члана 58а ЗПППА, процена пореске основице методом парификације врши се на један од следећих начина:

1) проценом на бази расположиве уредне пословне документације о пословању у одређеном периоду краћем од периода опорезивања (дневном, недељном или месечном), тако што се на основу података о том делу пословања процењује пореска основица за период за који се утврђује порез;

2) проценом на бази података и чињеница о оствареном промету (дневном, недељном или месечном) утврђеним увиђајем или контролом, тако што се на основу тих података и чињеница процењује пореска основица за период за који се утврђује порез;

3) упоређивањем са подацима других пореских обвезника који обављају исту или сличну делатност на истој или сличној локацији, под приближно једнаким условима.

Сагласно одредбама члана 3. Закона о порезу на додатку вредности („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: ЗПДВ), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара

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

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

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

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

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

Одредбом става 3. истог члана ЗПДВ прописано је да се у основицу урачунавају и:

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према одредбама члана 17. став 4. ЗПДВ, основица не садржи:

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, основицу код промета добара, односно услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. У основицу за обрачунавање ПДВ урачунавају се јавни приходи (осим ПДВ) и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга, а не урачунавају се попусти и друга умањења цене који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга, као и износе које обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун других лица, ако те износе преноси лицима у чије име и за чији рачун је извршио наплату. С тим у вези, како је основица за обрачунавање ПДВ елемент за утврђивање износа ПДВ који се дугује за конкретни промет добара, односно услуга, а да се процена пореске основице методом парификације, прописана ЗПППА, користи код утврђивања пореске основице за период за који се утврђује порез, при утврђивању основице за обрачунавање ПДВ не примењује се метод парификације. Наиме, ако два обвезника ПДВ продају једно исто добро на истој или сличној локацији, под сличним условима, али по различитим ценама, чињеница да један обвезник ПДВ продаје добро по вишој цени од другог обвезника ПДВ не може бити основ да се обвезнику ПДВ који продаје то добро по нижој цени утврди основица за обрачунавање ПДВ за продају тог добра као да је предметно добро продао по вишој цени.

3. Садржина веродостојне рачуноводствене исправе на основу које послодавац књижи обавезу и врши исплату накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада запосленима,

признавања расхода по том основу у пореском билансу, као и порески третман исплате предметне накнаде запосленима
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-12/2019-04 од 01.02.2019. год.)

Одредбама члана 7. став 1. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Сагласно члану 8. ст. 1. и 2. Закона, књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капитала, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Веродостојном рачуноводственом исправом, у смислу члана 9. став 1. Закона, сматра се рачуноводствена исправа која је потпуна, истинита, рачунски тачна и приказује пословну промену. Рачуноводствена исправа, састављена као електронски запис, треба да садржи потпис или другу идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање рачуноводствене исправе, односно електронски потпис у складу са законом.

Одредбом члана 7а тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18) прописано је да се на терет расхода не признају трошкови који се не могу документовати.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада – до висине цене месечне превозне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.914 динара месечно.

Имајући у виду наведено, указујемо да је у складу са напред наведеним одредбама закона правно лице (послодавац) у обавези да уреди организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уреди интерне рачуноводствене контролне поступке, утврди рачуноводствене политике, одреди лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уреди кретање рачуноводствених исправа и утврди рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама, јер уколико послодавац нема веродостојне исправе на основу којих доказује да је на адекватан начин надокнадио трошак запосленог за одлазак и долазак са рада (нпр. рачун за куповину месечне претплатне карте, дневне карте или карте за једну вожњу у јавном превозу, рачун за гориво у случају

коришћења сопственог возила и сл.), ти трошкови му се не могу признати као расход.

У случају да се накнада за долазак и одлазак са рада не документује веродостојном рачуноводственом исправом, исплате запосленима на име накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада сматрају се недокументованим трошковима у смислу члана 7а тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица. Такође, на исплате запосленима се може применити члан 18. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана само у случају када се такве исплате могу документовати одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом.

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

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

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

Према одредби члана 5. став 3. тачка 2) Закона о ПДВ, прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и пружање услуга уз накнаду на основу прописа или другог акта државних органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе.

У складу са наведеним законским одредбама, исплата накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада, од стране послодавца запосленом, није предмет опорезивања ПДВ, независно од тога да ли послодавац поседује доказ да је запослени искористио примљена новчана средства у сврху плаћања накнаде за превоз.

4. Пореске обавезе физичког лица по основу:

а) стицања права на непокретности – пољопривредног земљишта и пословног простора, по основу решења о повраћају непокретности у складу са законом којим је уређено враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину,

б) стеченог права својине на непокретности, и

в) прихода које оствари давањем тих непокретности другим лицима у закуп

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00965/2018-04 од 31.01.2019. год.)

а) Са стицањем права на пренос апсолутних права

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем (члан 24. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се сматрају:

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

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

Према одредби члана 25. став 4. Закона, у случају из члана 24. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице које стиче апсолутно право.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 12а) Закона, порез на пренос апсолутних права се не плаћа на стицање имовине, односно на остваривање обештећења по закону којим се уређује враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину, односно по закону којим се уређује враћање (реституција) имовине црквама и верским заједницама.

Дакле, на стицање права својине на пољопривредном земљишту и пословном простору, по основу правоснажног решења којим се враћа одузета имовина, односно по основу правоснажног решења којим се стиче право својине на непокретности на име обештећења за одузету имовину, у складу са законом којим је уређено враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину, порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

Имајући у виду да се порез на пренос апсолутних права утврђује решењем пореског органа, напомињемо да се право на пореско ослобођење, кад су за то испуњени прописани услови (што порески орган цени у сваком конкретном случају у поступку утврђивања пореза), утврђује решењем тог органа.

То значи да је лице које стиче право својине на непокретностима по основу решења о повраћају непокретности у складу са законом којим је уређено враћање одузете имовине и обештећење, као обвезник пореза на пренос апсолутних права,

дужно да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза, независно од тога што је прописано пореско ослобођење у случају стицања имовине, односно остваривања обештећења по закону којим се уређује враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину.

Чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе, односно основа за остваривање ослобођења од пореза на пренос апсолутних права, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

б) Са стјановишћиа пореза на имовину

Према одредби члана 2. став 1. Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичких лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Према одредби става 5. тог члана, правом закупа стана или куће за становање конституисаним у корист физичког лица, у смислу става 1. тачка 2) овог члана, сматра се право закупа за период дужи од једне године или на неодређено време, за који је прописано плаћање непрофитне закупнине или закупнине која се обрачунава применом прописаних критеријума и мерила, у складу са законима којима се уређују:

(1) становање и одржавање зграда, односно у складу са посебним прописима којима је било уређено становање који су престали да важе даном почетка примене закона којим је уређено становање и одржавање зграда;

(2) јавна својина;

(3) права бораца, војних инвалида и породица палих бораца;

(4) збрињавање избеглица.

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

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

Кад на стану или кући за становање, поред права из члана 2. став 1. тачка 2) Закона, постоји и право или коришћење из тач. 4) и 5) тог става, порез на имовину плаћа се на право закупа или право коришћења из тачке 2), а не на право, односно коришћење из тач. 4) и 5) тог члана (члан 2а став 3. Закона).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или

држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. Закона).

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

Према одредби члана 33. став 2. Закона, порез на имовину утврђује решењем орган јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез (у даљем тексту: надлежни орган јединице локалне самоуправе), и то:

1) обвезнику који не води пословне књиге;

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

Обвезник пореза на имовину дужан је да поднесе пореску пријаву надлежном органу јединице локалне самоуправе, у року од 30 дана, за имовину за коју настане пореска обавеза за коју пореску пријаву није поднео преко јавног бележника у складу са чланом 33б Закона, рачунајући од дана настанка пореске обавезе (члан 33в став 1. тачка 1) Закона).

Према томе, на право својине на пољопривредном земљишту и пословном простору које је физичко лице стекло по основу правоснажног решења о повраћају одузете имовине, односно о обештећењу за одузету имовину, у складу са законом којим је уређено враћање одузете имовине и обештећење за одузету имовину, порез на имовину се плаћа. Обвезник пореза је физичко лице ималац права својине на наведеним непокретностима.

Пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину подносе се јединици локалне самоуправе на чијој територији се свака

конкретна непокретност налази (а не јединици локалне самоуправе где физичко лице – порески обвезник има пребивалиште).

в) Са сјановишћа Закона о порезу на доходак грађана

Одредбама члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/05 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да порез на доходак грађана на приходе из свих извора плаћају физичка лица која остварују доходак.

На поједине врсте прихода, сагласно члану 4. ЗПДГ, порез на доходак грађана плаћа се:

- 1) по одбитку од сваког појединачног прихода;
- 2) на основу решења надлежног пореског органа;
- 3) самоопорезивањем.

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

Приход од непокретности је остварена закупнина у коју се урачунава и вредност свих извршених обавеза и услуга на које се обавезао закупца, осим обавеза плаћања трошкова насталих током закупа, а који зависе од обима потрошње закупца (нпр. електричне енергије, телефона и слично), сагласно ставу 2. члана 65а ЗПДГ.

Сагласно одредби члана 65а став 4. ЗПДГ, непокретностима се сматрају:

- 1) земљиште;
- 2) стамбене, пословне и друге зграде, станове, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.

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

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

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

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

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

Сагласно наведеном, физичко лице које издавањем у закуп непокретности оствари приходе, обвезник је пореза на доходак грађана по основу прихода од непокретности.

Када је исплатилац прихода од непокретности правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник, порез се утврђује и плаћа по одбитку. То значи да је исплатилац прихода, као порески плаћац, у обавези да порез обрачуна, обустави и уплати на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода (физичком лицу – закуподавцу), према прописима који важе на дан исплате прихода.

Исплатилац прихода дужан је да надлежном пореском органу достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу

на приходе од непокретности на Обрасцу ППП-ПД – Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који је прописан Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18 и 104/18).

2. Пореска пријава са обрачунатим порезом који се утврђује на приход за који је чланом 100а став 1. тач. 2) и 3) и ставом 2. тог члана утврђена обавеза самоопорезивања, подноси се у року од 30 дана од дана остваривања прихода (члан 95. став 5. ЗПДГ).

Пореску пријаву за утврђивање пореза на приходе од непокретности обвезник је дужан да поднесе пореском органу на чијој територији се налази непокретност (члан 98. тачка 2) ЗПДГ).

Одредбом члана 100а став 1. тачка 3) ЗПДГ прописано је да се самоопорезивањем утврђује и плаћа порез на приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник, по основу прихода од издавања од непокретности и давања у закуп покретних ствари.

Порези које обвезник утврђује самоопорезивањем, плаћају се најкасније до истека рока за подношење пореске пријаве (члан 114. став 1. ЗПДГ).

Имајући у виду наведено, када исплатилац прихода није правно лице, предузетник, предузетник паушалац или предузетник пољопривредник (већ је нпр. физичко лице, страном правно лице), порез на приходе од непокретности утврђује се и плаћа самоопорезивањем. У овом случају обвезник обрачунавања и плаћања пореза на приходе од непокретности је физичко лице које издавањем у закуп непокретности оствари приходе по том основу.

Порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на приходе од непокретности на Обрасцу ППО – Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/ другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника,

који је прописан Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Службени гласник РС”, бр. 15/16 и 20/18).

Пореска пријава са обрачунатим порезом подноси се у електронском облику или у писменом облику (непосредно пореском органу на чијој територији се налази непокретност), у року од 30 дана од дана остваривања прихода.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Одређивање места промета услуга поправке уређаја у гарантном року пружених пореском обвезнику

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-563/2018-04 од 11.02.2019. год.)

Када обвезник ПДВ – овлашћени сервис наплаћује накнаду за услугу поправке уређаја (који се налази у Републици Србији) у гарантном року од огранка компаније са седиштем у Холандији регистрованог у Швајцарској, а који врши продају уређаја за Републику Србију и који има улогу главног гаранта за исправност функционисања тих уређаја, реч је о накнади за услугу радова на покретним стварима пруженој пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон). С тим у вези, место промета предметне услуге, у конкретном случају, је место у Швајцарској у којем се налази стална пословна јединица – огранак компаније са седиштем у Холандији. На накнаду за промет предметне услуге обвезник ПДВ – овлашћени сервис не обрачунава ПДВ, а по основу промета те услуге има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

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

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

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

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

Сагласно ставу 6. истог члана Закона, ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга.

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

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

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

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

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

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

2. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације „Пројекта унапређења водних система у Суботици” који се финансира средствима Европске банке за обнову и развој у складу са Уговором о зајму закљученим

између Града Суботице и Европске банке за обнову и развој за који је гарант Република Србија

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-632/2018-04 од 11.02.2019. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно 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, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза. Процедура за остваривање наведеног пореског ослобођења прописана је Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС”, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18 и 104/18, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације „Пројекта унапређења водних система у Суботици” који се финансира средствима Европске банке за обнову и развој у складу са Уговором о зајму закљученим између Града Суботице и Европске банке за обнову и развој (оперативни број зајма 43472) за који је гарант Република Србија, а на основу потврђеног Уговора о гаранцији између Републике Србије и Европске банке за обнову и развој („Службени гласник РС – Међународни уговори”, бр. 3/12), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је наведеним

уговором о зајму предвиђено да се порези не финансирају из средстава зајма.

С тим у вези, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за предметни промет, а уз испуњење прописаних услова, може да оствари обвезник ПДВ који непосредно врши промет добара и услуга кориснику средстава која су предмет уговора о зајму, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга. Међутим, када обвезник ПДВ који непосредно врши промет добара и услуга кориснику средстава, у конкретном случају – огранак страног привредног друштва, ангажује другог обвезника ПДВ за одређени промет добара и услуга, на промет добара и услуга који врши тај обвезник ПДВ обвезнику ПДВ – огранку страног привредног друштва, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Напомињемо, одредба члана 24. став 1. тачка 16а) Закона не примењује се на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, већ на промет добара и услуга који се врши у складу са одређеним уговорима о донацији које је закључила Република Србија.

Поред тога, када је реч о промету моторних возила – возила за комбиновани превоз и путничког аутомобила које, према наводима из вашег захтева, треба да испоручите кориснику средстава зајма, у циљу давања одговора са аспекта пореских прописа потребно је да прецизирате ваш захтев. Наиме, потребно је да нас обавестите да ли сте предметна моторна возила набавили од обвезника ПДВ са обрачунатим ПДВ, да ли сте их користили за потребе обављања ваше делатности, као и да ли ћете испоруку тих добара кориснику средстава зајма извршити са или без накнаде.

Сагласно одредби члана 33. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона односи се на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о

кредиту, односно зајму, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, закљученим између:

1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне финансијске организације;

2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе;

3) треће стране и међународне финансијске организације, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант;

4) треће стране и друге државе, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант.

У складу са одредбом члана 33. став 2. Правилника, републички орган надлежан за послове трезора Републике Србије доставља Централни списак и копије закључених уговора о кредиту, односно зајму, које је закључила Република Србија, односно у којима се Република Србија појављује као гарант или контрагарант, као и податке о износу и намени средстава који су предмет уговора о кредиту, односно зајму, а којима је предвиђено да се из добијених средстава неће плаћати трошкови пореза.

Корисник кредита, односно зајма (у даљем тексту: корисник средстава) доставља Пореској управи списак страних лица са којима има закључене уговоре о промету добара и услуга, као и закључене уговоре (члан 33. став 3. Правилника).

Документација из става 2. овог члана доставља се у папирном или електронском облику, а документација из става 3. овог члана у електронском облику преко портала Пореске управе (члан 33. став 4. Правилника).

Према одредби члана 34. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 33. став 1. овог правилника обвезник може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши кориснику средстава, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга, под условом да

поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о кредиту, односно зајму ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам), који попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

Сагласно одредби члана 34. став 2. Правилника, када је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник или страног лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, коју попуњава, оверава и издаје Пореска управа.

У складу са одредбом члана 34. став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам из ст. 1. и 2. овог члана садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;
- 6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;
- 7) вредност промета добара и услуга по предрачуноу, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена; .
- 8) број и датум овере Пореске управе.

У складу са одредбом члана 34. став 4. Правилника, потврда из ст. 1. и 2. овог члана издаје се на захтев корисника средстава, односно страног лица, који мора да садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум захтева;
- 4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;
- 5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;
- 6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;
- 7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 8) потпис овлашћеног лица корисника средстава, односно страног лица.

Сагласно одредби члана 34. став 5. Правилника, Пореска управа проверава испуњеност услова за остваривање пореског ослобођења и ако су ти услови испуњени издаје потврду о пореском ослобођењу из ст. 1. и 2. овог члана и доставља је кориснику средстава, односно страном лицу.

Према одредби члана 34. став 6. Правилника, корисник средстава, односно страно лице доставља обвезнику оверену потврду из става 5. овог члана.

У складу са одредбом члана 34. став 7. Правилника, уз први захтев из става 4. овог члана, корисник средстава дужан је да Пореској управи достави и податак о износу искоришћених средстава кредита, односно зајма.

Према одредби члана 34. став 8. Правилника, ако се преко сталне пословне јединице врши реализација пројеката финансираних из средстава кредита, односно зајма по основу уговора из члана 33. став 1. овог правилника, пореско ослобођење за промет добара и услуга који врши стална пословна јединица, а за који кориснику средстава рачун издаје лице које на територији Републике Србије нема седиште (у даљем тексту: оснивач), може да оствари и обвезник ПДВ – стална пословна јединица тог оснивача, односно корисник средстава који је за тај промет порески дужник у складу са Законом, на основу потврде о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, издате кориснику средстава.

Када је за промет из става 8. овог члана стална пословна јединица порески дужник у складу са Законом, стална пословна јединица сачињава обрачун промета добара и услуга (у даљем тексту: обрачун), који доставља надлежном пореском органу уз пореску пријаву ПДВ (став 9. истог члана Правилника).

Обрачун из става 9. овог члана, а у складу са одредбом члана 34. став 10. Правилника, садржи нарочито:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ – сталне пословне јединице;
- 2) место и датум сачињавања и редни број обрачуна;
- 3) вредност промета добара и услуга за који је оснивач издао рачун кориснику средстава;
- 4) вредност промета добара и услуга извршеног сталној пословној јединици од стране претходних учесника у промету;
- 5) потпис овлашћеног лица.

У пореској пријави ПДВ за порески период у којем је сачињен обрачун, стална пословна јединица исказује податак о вредности промета добара и услуга за који је оснивач издао рачун кориснику средстава, у делу у којем се исказују подаци о промету за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (став 11. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 34. став 12. Правилника, захтев из става 4. овог члана и податак о износу искоришћених средстава из става 7. овог члана достављају се у електронском облику преко портала Пореске управе, потврда из става 5. овог члана у електронском облику, а потврда из става 6. овог члана у папирном или електронском облику.

3. Порески третман преноса дела имовине када обвезник ПДВ који се бави грађевинском делатношћу – припремом градилишта изврши пренос дела имовине, као улог, другом обвезнику ПДВ – новооснованом привредном друштву који ће се бавити истом делатношћу којом се бавио и обвезник ПДВ – преносилац дела имовине, при чему имовину која се преноси чине грађевинске машине, моторна возила и друге покретне ствари, а имовину чији се пренос не врши непокретности и један аутомобил

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-561/2018-04 од 11.02.2019. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине, као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим се преносом стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац.

Наиме, када обвезник ПДВ који се бави грађевинском делатношћу – припремом градилишта изврши пренос дела имовине, као улог, другом обвезнику ПДВ – новооснованом привредном друштву који ће се бавити истом делатношћу којом се бавио и обвезник ПДВ – преносилац дела имовине, при чему имовину која се преноси чине грађевинске машине, моторна возила и друге покретне ствари, а имовину чији се пренос не врши непокретности и један аутомобил, на пренос дела имовине у конкретном случају примењује се одредба члана 6. став 1. тачка 1) Закона, с обзиром да покретне ствари (грађевинске машине и др.) чине пословну целину чијим је преносом обвезнику ПДВ – преносиоцу онемогућено, а обвезнику ПДВ – стицаоцу омогућено бављење грађевинском делатношћу – припремом градилишта.

Напомињемо, обвезник ПДВ који изврши пренос дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра, односно услуге који чине део имовине чији је пренос извршен, као и да изда рачун са спецификацијом добара, односно услуга који чине тај део имовине.

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

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

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

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

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

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

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен (члан 6. став 4. Закона).

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

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

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

4. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ купи половно путничко возило од Амбасаде НР Кине у Београду?
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-521/2018-04 од 11.02.2019. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон), у случају када обвезник ПДВ купи половно путничко возило од Амбасаде НР Кине у Београду (које је Амбасада НР Кине у Београду набавила у 2011. години), дужан је да у својству пореског дужника обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Наиме, с обзиром да стална дипломатска мисија – амбасада једне државе представља ту државу на територији државе пријема и да се стална дипломатска мисија – амбасада не сматра правним лицем *per se*, у случају када Амбасада НР Кине у Београду изврши продају половног путничког возила обвезнику ПДВ, при чему НР Кина није обвезник ПДВ у Републици Србији, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – купац половног путничког возила.

По основу куповине предметног добра, а под претпоставком да је у конкретном случају реч о куповини путничког аутомобила који обвезник ПДВ не користи искључиво за обављање делатности наведених у члану 29. став 2. Закона, обвезник ПДВ нема право да ПДВ који је обрачунао у својству пореског дужника одбије као претходни порез.

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

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

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

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

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

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

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

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

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

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

Сагласно члану 28. став 5. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем, трицикала, четвороцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара (члан 29. став 1. тачка 1) Закона).

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, а у складу са одредбом става 2. истог члана Закона, 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.

5. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ – наручиоцу изврши промет монтажног контејнера, који се састоји од основне конструкције, пода, зидова, столарије, електро инсталација, клима уређаја

и других елемената, уз обавезу монтаже свих елемената на бетонску подлогу коју је обезбедио наручилац, на површинском копу на којем обвезник ПДВ – наручилац врши истраживање и експлоатацију руде?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-49/2019-04 од 11.02.2019. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ – наручиоцу изврши промет монтажног контејнера, који се састоји од основне конструкције, пода, зидова, столарије, електро инсталација, клима уређаја и других елемената, уз обавезу монтаже свих елемената на бетонску подлогу коју је обезбедио наручилац, на површинском копу на којем обвезник ПДВ – наручилац врши истраживање и експлоатацију руде, обвезник ПДВ – испоручилац врши промет добра из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добра (наручилац). Наиме, у овом случају реч је о активностима из групе 42.99 – Изградња осталих непоменутих грађевина Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 8) Правилника.

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

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

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

Према одредби члана 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.

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

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

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

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и

став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10), и то:

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

Каца обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка б)

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

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

6. Измена пореске основице у случају рекламације и враћања добара

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00441/2017-04 од 11.02.2019. год.)

Када обвезник ПДВ – продавац, који се бави производњом навлака за аутомобилска седишта, испоручи предметна добра другом обвезнику ПДВ – купцу, после чега дође до рекламације одређене количине добара од стране обвезника ПДВ – купца (због одређених недостатака) и враћања тих добара обвезнику ПДВ – продавцу, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) сматра се да је дошло до смањења пореске основице за извршени промет. У овом случају, обвезник ПДВ – продавац издаје обвезнику ПДВ – купцу документ о смањењу основице у складу са чланом 15. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15 и 52/18, у даљем тексту: Правилник о рачунима). Износ обрачунатог ПДВ за промет за који је смањена основица обвезник ПДВ – продавац може да смањи уз испуњење услова прописаних Законом и Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на

додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник о измени основице). Наиме, када обвезник ПДВ – продавац изврши промет добара другом обвезнику ПДВ – купцу, који по основу набавке тих добара има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – продавац може да смањи износ обрачунаог ПДВ ако обвезник ПДВ – купац исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести обвезника ПДВ – продавца. На основу наведеног обавештења обвезник ПДВ – продавац има право да смањи износ обрачунаог ПДВ.

Ако обвезник ПДВ – купац навлака за аутомобилска седишта, који је због утврђених недостатака вратио одређену количину тих добара обвезнику ПДВ – продавцу, не изда обвезнику ПДВ – продавцу документ којим га обавештава да је исправио одбитак претходног пореза, већ му на име утрошеног времена за постављање и скидање навлака за које је утврђено да имају недостатке изда документ у којем је исказан обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ – продавац навлака нема право да тај износ обрачунаог ПДВ одбије као претходни порез, с обзиром да обвезник ПДВ – купац навлака није извршио ни промет добара нити промет услуга обвезнику ПДВ – продавцу.

Према одредби члана 21. став 1. Закона, 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 (члан 21. став 3. Закона).

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није

обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (члан 21. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о измени основице, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Изузетно од става 1. овог члана, ако је промет добара или услуга извршен обвезнику ПДВ, односно другом лицу које нема право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи основицу и износ обрачунатог ПДВ ако поседује документ о смањењу основице издат у складу са правилником којим се одређују случајеви у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, односно други документ којим се доказује да је смањена накнада за промет добара или услуга, издат од стране обвезника ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а потврђен од стране примаоца добара или услуга (члан 4. став 2. Правилника о измени основице).

Одредбама члана 31. став 1. Закона прописано је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;

2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

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

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

У складу са одредбом члана 15. став 1. Правилника о рачунима, када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;
- 5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – у случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;
- 6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ

и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;

7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;

8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (члан 15. став 2. Правилника о рачунима).

7. Порески третман увоза минералног ђубрива (амонијум сулфат)

Право на одбитак претходног пореза у случају када је обвезник ПДВ – претходни учесник у промету за промет добара издао неисправан рачун, у смислу погрешне примене пореске стопе ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-32/2019-04 од 11.02.2019. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на промет и увоз ђубрива, у конкретном случају, на промет и увоз минералног ђубрива (амонијум сулфат) ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%, независно од намене коришћења предметног добра.

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

Републици уз напад, 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.

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

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

Одредбом члана 23. став 2. тачка б) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет или увоз ђубрива, средстава за заштиту биља, семена за репродукцију, садног материјала, компоста са мицелијумом, потпуне и допунске смеше за исхрану стоке и живе стоке.

Према одредби члана 5а Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 108/04, 130/04 – исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, 109/16 и 48/18), ђубривима, у смислу члана 23. став 2. тачка б) Закона, сматрају се ђубрива животињског или биљног порекла, непомешана или међусобно помешана или хемијски обрађена, ђубрива добијена мешањем или хемијском обрадом производа животињског или биљног порекла, минерална и хемијска ђубрива (азотна, фосфорна, калијумова и др.), као и микробиолошка ђубрива.

2. У складу са Законом, обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за

промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. С тим у вези, у случају када је обвезник ПДВ – претходни учесник у промету за промет добара издао неисправан рачун, у смислу погрешне примене пореске стопе ПДВ, на основу тако издатог рачуна обвезник ПДВ – купац добара нема право да обрачуна ПДВ одбије као претходни порез.

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза, у складу са одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;

2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

8. Одређивање места промета услуге поправке информатичке опреме, као и могућност исправке погрешно обрачунатог ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00329/2018-04 од 11.02.2019. год.)

1. Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон). Према тим правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за

сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Страно привредно друштво које обавља делатност као трајну активност, између осталих лица, сматра се пореским обвезником из члана 12. Закона. С тим у вези, а у случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, већ се место промета услуга одређује у складу са тим начелом, према којем се местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште, место промета тих услуга пружених страном привредном друштву одређује се према месту (адреси) његовог седишта.

Према томе, када обвезник ПДВ – овлашћени сервис наплаћује накнаду за услугу поправке информатичке опреме (која се налази у Републици Србији) у гарантном року од произвођача и главног гаранта са седиштем у иностранству, реч је о накнади за услугу радова на покретним стварима пруженој пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона, што значи да је место промета предметне услуге, у конкретном случају, место у иностранству у којем се налази седиште примаоца услуге. На накнаду за промет предметне услуге обвезник ПДВ – овлашћени сервис не обрачунава ПДВ, а по основу промета те услуге има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

Ако је реч о услузи поправке информатичке опреме ван гарантног рока или о поправци опреме у гарантном року чији квар није обухваћен гаранцијом, за коју обвезник ПДВ – овлашћени сервис наплаћује накнаду од власника опреме који је порески обвезник из члана 12. став 2. Закона, са седиштем у Републици Србији, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Такође, ако је реч о предметној поправци опреме у власништву лица које није порески обвезник из члана 12. став 2. Закона, а која се фактички

врши у Републици Србији, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. По основу наведених промета услуга, обвезник ПДВ – овлашћени сервис има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

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

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

Сагласно одредби члана 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 чланом 5. став 6. Закона, ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга.

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

Сагласно одредби члана 12. став 2. Закона, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

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

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

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

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

Ако се промет услуга врши лицу које није порески обвезник, местом промета услуга сматра се место у којем пружалац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште (став 5. истог члана Закона).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, а у складу са чланом 12. став 6. тачка 4) подтачка (4) Закона, местом промета услуга сматра се место где су услуге стварно пружене, ако се ради о услугама процене покретних ствари, односно радова на покретним стварима пружених лицу које није порески обвезник.

2. Када обвезник ПДВ грешком обрачуна ПДВ за пружене услуге за које је прописано да је место њиховог промета у иностранству у складу са чланом 12. став 4. Закона и искаже обрачунати ПДВ у рачуну који је за тај промет издао страном правном лицу, обвезник ПДВ пружалац услуга дужан је да тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. Наиме, у овом случају обвезник ПДВ – пружалац услуга може да исправи тај износ ПДВ ако страном правном лицу изда нови рачун у складу са Законом (по природи ствари врши се и сторнирање погрешно издатог рачуна), у којем, између осталог, треба да наведе напомену о одредби Закона на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона.”. Исправка ПДВ врши се у пореском периоду у којем је обвезник ПДВ издао нови рачун у којем је исправио износ ПДВ, тј. који, у конкретном

случају, не садржи износ ПДВ. Поред тога напомињемо, издавање новог рачуна из члана 44. ст. 1. и 2. Закона не доводи до обавезе подношења измењене пореске пријаве прописане законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација за порески период за који је обвезник ПДВ исказао грешком обрачунати ПДВ за услугу чије је место промета у иностранству.

Одредбом члана 44. став 1. Закона прописано је да ако обвезник у рачуну за испоручена добра и услуге исказе већи ПДВ од оног који у складу са овим законом дугује, дужан је да тако исказан ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ.

Исправка ПДВ из става 1. овог члана врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ (одредба става 2. члана 44. Закона).

9. Одређивање места промета услуга из области информационих и телекомуникационих технологија, примера ради, услуга израде програма за управљање, услуга чувања, обраде, одржавања, ажурирања, преноса и презентације података и информација пружених електронским путем, које обвезник ПДВ врши страном правном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01088/2018-04 од 11.02.2019. год.)

У складу са одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском

обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга које се пружају пореском обвезнику нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга које се врше пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ – привредно друштво са седиштем у Републици Србији пружа услуге из области информационих и телекомуникационих технологија, примера ради, услуге израде програма за управљање, услуге чувања, обраде, одржавања, ажурирања, преноса и презентације података и информација, електронским путем, страном правном лицу тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, место промета тих услуга је у иностранству. На промет предметних услуга ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – пружалац услуга има право на одбитак претходног пореза по основу промета тих услуга у складу са Законом.

За порески период у којем је извршен промет услуга, чије је место промета ван Републике Србије у складу са Законом, исказују се подаци у делу 11. Обрасца ПОПДВ прописаног Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 90/17, 119/17, 48/18 и 60/18, у даљем тексту: Правилник), и то у пољу 11.1 – Промет добара и услуга извршен ван Републике, са

или без накнаде. Ако је пре извршеног промета услуге наплаћен аванс, у поље 11.1 Обрасца ПОПДВ, за порески период у којем је аванс наплаћен, уноси се податак о износу наплаћеног аванса, а за порески период у којем је извршен промет услуге податак о износу накнаде за тај промет умањен за износ аванса.

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

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

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

Сагласно одредби члана 12. став 2. Закона, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;
- 3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

Ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга

врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште (члан 12. став 4. Закона).

Према одредби члана 2. став 5. Правилника, прометом извршеним ван Републике из става 4. овог члана, а у смислу овог правилника, сматра се промет добара и услуга чије је место промета ван Републике, у складу чл. 11. и 12. Закона.

Сагласно одредби члана 4. став 1. тачка 9) Правилника, у општој евиденцији обвезник ПДВ евидентира податке из члана 2. овог правилника, а који се односе на промет добара и услуга извршен ван Републике и други промет који не подлеже ПДВ.

Одредбом члана 13. Правилника прописано је да евиденција из члана 4. став 1. тачка 9) овог правилника, која се односи на промет добара и услуга извршен ван Републике, са или без накнаде и другом промету који не подлеже ПДВ, садржи податке о:

- 1) промету добара и услуга извршеном ван Републике;
- 2) преносу целокупне, односно дела имовине, са или без накнаде или као улог, у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона;
- 2а) промету добара и услуга у оквиру реализације уговора о јавноприватном партнерству са елементима концесије, са или без накнаде или као улог, у складу са чланом 6а Закона;
- 3) промету добара и услуга из члана 6. Закона, осим из тачке 2) овог члана;
- 4) накнади, односно делу накнаде наплаћеном пре извршеног промета, односно преноса из тач. 1)–2а) овог члана.

Према одредби члана 41. став 1. тачка 1) Правилника, у делу 11. Обрасца ПОПДВ – Промет добара и услуга извршен ван Републике и други промет који не подлеже ПДВ, исказују се подаци о промету добара и услуга извршеном ван Републике и другим активностима које не подлежу ПДВ, и то у поље 11.1 – Промет добара и услуга извршен ван Републике, са или без накнаде, уноси

се податак о износу накнаде за промет, односно вредности промета добара и услуга који је извршен ван Републике.

Ако је пре извршеног промета добара и услуга, односно преноса целокупне или дела имовине из става 1. овог члана наплаћена накнада, односно део накнаде, у поља 11.1 и 11.2 уносе се подаци о износу наплаћене накнаде, односно дела накнаде (члан 41. став 2. Правилника).

10. Да ли обвезник ПДВ који се, на основу одобрења надлежног органа, бави истраживањем минералних ресурса у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право на одбитак претходног пореза за промет услуга који су му извршили други обвезници ПДВ, при чему у периоду истраживања не остварује приходе од обављања делатности, као и питање претходног пореза који је обвезник ПДВ користио у пореским периодима у којима се бавио истраживањем минералних ресурса у случају доношења одлуке о обустављању истражних активности и престанку обављања ПДВ активности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00955/2018-04 од 11.02.2019. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који у складу са чланом 24. овог закона

постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. С тим у вези, обвезник ПДВ који се, на основу решења надлежног органа, бави истраживањем минералних ресурса у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право на одбитак претходног пореза за промет услуга који су му извршили други обвезници ПДВ у складу са Законом, независно од тога што у периоду истраживања не остварује приходе од обављања делатности. Наиме, с обзиром да је промет руде промет са правом на одбитак претходног пореза, чињеница да је у периоду набавке услуга, тј. у периоду истраживања минералних ресурса неизвесно да ли ће и у којој мери обвезник ПДВ вршити експлоатацију и промет тог добра, не утиче на право на одбитак претходног пореза тог обвезника ПДВ.

Ако на основу резултата истраживања минералних ресурса обвезник ПДВ донесе одлуку да обустави истраживање и да престане да обавља ПДВ активност, обустављање истраживања и престанак обављања ПДВ активности нема утицај на претходни порез по основу промета услуга који су му извршили други обвезници ПДВ, а који је обвезник ПДВ користио у пореским периодима у којима се бавио истраживањем минералних ресурса.

Напомињемо, обвезник који је поднео захтев за брисање из евиденције за ПДВ дужан је да, у складу са чланом 40. Закона, изврши попис добара, укључујући опрему, објекте за вршење делатности и улагања у објекте, као и датих аванса, по основу којих је имао право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, да о томе сачини пописну листу, да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему, објекте и улагања у објекте, да утврди износ претходног пореза за добра (осим за опрему, објекте и улагања у објекте), као и да износ исправљеног одбитка претходног пореза за опрему, објекте и улагања у објекте и утврђени износ претходног пореза за добра (осим за опрему, објекте и улагања у објекте) искаже у пореској пријави ПДВ као дуговани. За услуге које су обвезнику ПДВ

извршене у току обављања ПДВ активности не постоји обавеза утврђивања износа претходног пореза који се у пореској пријави ПДВ исказује као дуговани.

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

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

Одредбама става 2. истог члана Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 40. став 1. Закона, обвезник који је поднео захтев за брисање из евиденције за ПДВ дужан је да на дан престанка ПДВ активности:

1) изврши попис добара, укључујући опрему, објекте за вршење делатности и улагања у објекте, као и датих аванса, по основу којих је имао право на одбитак претходног пореза у складу са овим законом и да о томе сачини пописну листу;

2) изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему, објекте и улагања у објекте у складу са овим законом;

3) утврди износ претходног пореза за добра, осим добара из тачке 2) овог става, и дате авансе.

Износ исправљеног одбитка претходног пореза и износ претходног пореза из става 1. тач. 2) и 3) овог члана обвезник исказује као дуговани у пореској пријави у складу са овим законом (члан 40. став 2. Закона).

Пописну листу из става 1. тачка 1) овог члана обвезник подноси уз пореску пријаву из става 2. овог члана (члан 40. став 3. Закона).

Правилником о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Службени гласник

РС”, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15, 11/16 и 60/18) прописана је, између осталог, садржина пописне листе из члана 40. Закона.

11. Право на рефундацију ПДВ по основу куповине стана физичког лица у случају када физичко лице поседује власнички удео на кући који је стекло наслеђем 2013. године (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00538/2018-04 од 11.02.2019. год.)

Рефундација ПДВ купцу првог стана врши се у складу са одредбама члана 56а Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) и члана 10а Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13, 66/14 и 104/18). Наиме, физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, под условом да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике и да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом. Међутим, уколико неки од прописаних услова није испуњен, физичко лице које купује стан нема право на рефундацију ПДВ по том основу.

Према томе, физичко лице које купује стан, а које поседује власнички удео на кући који је стекло наслеђем 2013. године, не

испуњава услов за остваривање права на рефундацију ПДВ по основу куповине стана.

Одредбом члана 56а став 1. Закона прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

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

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

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

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

У складу са ставом 5. истог члана Закона, ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ,

право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана.

Према ставу 6. истог члана Закона, породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

У складу са ставом 7. члана 56а 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 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 контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2. тачка 2), односно става 3. овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана (члан 56а став 8. Закона).

Одредбом члана 3. став 2. тачка 4) Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС”, бр. 104/16) прописано је да се породичном кућом, у смислу овог закона, сматра зграда намењена за становање и која се користи за ту намену, а састоји се од највише два стана.

12. Порески третман промета добара, односно услуга из области грађевинарства када два обвезника ПДВ закључе уговор назван уговором о закупу пословног простора (који је у „сивој фази”), уз обавезу закупца да, на основу претходног одобрења закупадавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу привођења намени пословног простора (које подразумева ангажовање других лица за грађевинске послове), при чему одређене трошкове који се односе на предметно улагање купац потражује од закупадавца
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-580/2018-04 од 11.02.2019. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства, при чему указујемо да регистрација делатности обвезника ПДВ нема утицај на одређивање да ли се одређени промет

добра, односно услуга сматра прометом из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ.

У вези са наведеним, а у конкретном случају, када два обвезника ПДВ закључе уговор назван уговором о закупу пословног простора (који је у „сивој фази”), уз обавезу закупца да, на основу претходног одобрења закуподавца, изврши улагање у тај пословни простор у циљу привођења намени пословног простора (које подразумева ангажовање других лица за грађевинске послове), при чему одређене трошкове који се односе на предметно улагање купац потражује од закуподавца, то фактички значи да је закуподавац ангажовао закупца за грађевинске послове потребне за привођење намени пословног простора (грађевински послови за које купац потражује накнаду у новцу, стварима или услугама). Према томе, за промет добра, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који обвезник ПДВ – извођач радова врши обвезнику ПДВ – закупцу, порески дужник је обвезник ПДВ – купац, а за промет добра, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који обвезник ПДВ – купац врши обвезнику ПДВ – закуподавцу, порески дужник је обвезник ПДВ – закуподавац.

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

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;

- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

13. Настанак пореске обавезе за промет добара и услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-66/2018-04 од 12.02.2019. год.)

Одредбама члана 16. тач. 1)–2а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређује се настанак пореске обавезе за промет добара и услуга. С тим у вези, пореска обавеза

(тј. обавеза да се обрачуна ПДВ) за промет добара и услуга настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
- 3) издавања рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона, укључујући и услуге непосредно повезане са тим услугама које пружа исто лице.

За извршени промет добара и услуга, као и за наплату аванса за промет добара и услуга за који је обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга порески дужник у складу са Законом, обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга дужан је да 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 („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

Настанак обавезе плаћања накнаде за промет добара и услуга (самим тим и настанак потраживања, односно дуговања) не уређује се ни Законом нити подзаконским прописима донетим на основу Закона.

Сагласно наведеном, ако је у конкретном случају настала обавеза за обрачунавање ПДВ у складу са чланом 16. тач. 1) и 2) Закона, обвезник ПДВ – пружалац услуга који је истовремено и порески дужник, дужан је да обрачуна ПДВ, да по том основу изда рачун у складу са Законом и Правилником о рачунима, да у својој евиденцији обезбеди податке о извршеном промету, односно наплаћеном авансу, да те податке искаже у прописаним обрасцима, као и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Неиздавање рачуна за промет за који пореска обавеза настаје у складу са чланом 16. тач. 1) и 2) Закона, нема утицај на одређивање настанка пореске обавезе, с обзиром да се настанак пореске обавезе утврђује на основу извршеног промета, односно наплаћеног аванса.

Напомињемо, утврђивање да ли је у конкретној ситуацији дошло до настанка пореске обавезе у складу са Законом, да ли постоји основ за покретање прекршајног или кривичног поступка, као и да ли постоји прекршај или кривично дело, није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем.

14. Порески третман услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају које пружа Авио-служба Владе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00348-1/2018-04 од 11.02.2019. год.)

1. Авио-служба Владе је обвезник ПДВ који врши промет услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају за који је у складу са одредбом члана 24. став 1. тачка 9) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

2. Одредба члана 24. став 1. тачка 10) Закона не односи се на услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају које пружа Авио-служба Владе, већ на промет добара и услуга који друга лица (обвезници ПДВ и страна лица) пружају Авио-служби Владе која обавља услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају летилицама које се претежно (више од 80%) користе уз накнаду у међународном ваздушном саобраћају.

Чињеница да Авио-служба Владе за услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају одређеним државним органима издаје рачуне, док су јој за пружање тих услуга другим државним органима обезбеђена средства законом којим се уређује буџет, не утиче на квалификацију летилица којима се пружају предметне услуге у смислу да Авио-служба Владе за пружање

услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају користи летилице које се претежно (више од 80%) користе уз накнаду (остварену по основу издатих рачуна или на основу закона којим се уређује буџет) у међународном ваздушном саобраћају.

3. Чињеница да Авио-служба Владе, према наводима из вашег захтева, више не поседује лиценцу за пружање услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају трећим лицима, већ да предметне услуге пружа само државним органима, нема утицај на примену пореских ослобођења прописаних одредбама члана 24. став 1. тач. 9), 10) и 11) Закона.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Примена одредаба члана 25а ст. 5. и 6. Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-75/2019-04 од 25.02.2019. год.)

Према члану 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... и 95/18, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Опорезива добит обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника, исказане у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода и расхода који прописује министар финансија, на начин утврђен овим законом (члан 6. став 3. Закона).

Одредбом члана 25а став 5. Закона прописано је да се ефекти промене рачуноводствене политике настали услед прве примене МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, по основу којих се, сагласно прописима о рачуноводству, врши корекција одговарајућих позиција у билансу стања, признају као приход, односно расход у пореском билансу, почев од пореског периода у којем је та корекција извршена.

Сходно одредби члана 25а став 6. Закона, приходи и расходи из става 5. овог члана признају се у једнаким износима у пет пореских периода.

У смислу одредбе члана 25а став 5. Закона, корекција прихода и расхода у пореском билансу врши се по основу ефеката промене рачуноводствене политике услед прве примене нових стандарда у Републици Србији.

С тим у вези, у случају када обвезник који је, као у конкретном случају, закључно са 2017. годином примењивао Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14), а потом је за наредну (2018.) пословну годину разврстан као мало правно лице, и, сходно прописима којима се уређује рачуноводство, дужан да, почев од 2018. године, примењује МСФИ за МСП, сматрамо да се, у том конкретном случају, не примењују одредбе члана 25а ст. 5. и 6. Закона.

2. Признавање расхода који је, у складу са МРС, односно МСФИ, исказан у пословним књигама обвезника по основу плаћања накнаде у складу са уговором о франшизи закљученим између обвезника и његовог нерезидентног повезаног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-616/2018-04 од 25.02.2019. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... и 95/18, у даљем тексту Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима

(у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом (члан 6. став 2. Закона).

У смислу члана 7. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха, који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (као произвођач и дистрибутер производа у оквиру групе повезаних правних лица) намерава да започне са плаћањем накнаде за франшизу повезаном правном лицу (из Швајцарске) за коришћење технолошке премије, патентиране технологије и права интелектуалне својине, при чему би се наведена накнада одређивала у зависности од продаје готових производа произведених од стране обвезника. Предметну накнаду обвезник би у својим пословним књигама евидентирао као расход, па се, с тим у вези, поставило питање да ли би се наведени расход признавао, као такав, у пореском билансу обвезника.

Сходно наведеним законским одредбама, уколико обвезник у својим пословним књигама, а у складу са релевантним МРС, односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство, искаже расход по основу плаћања накнаде за франшизу, као у конкретном случају, при чему предметна накнада не испуњава критеријуме из МРС 38 (Нематеријална имовина) за признавање нематеријалне имовине, сматрамо да се тако исказан расход признаје у пореском билансу обвезника.

3. Признавање расхода по основу исправке вредности, односно отписа вредности појединачног потраживања насталог: 1)

по основу датог зајма; 2) по основу (претходно закљученог) уговора о уступању потраживања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-924/2018-04 од 22.02.2019. год.)

Одредбама члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода признаје отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

- 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;
- 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплатива;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

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

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

У смислу члана 16. став 8. Закона, за износ расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања из става 7. овог члана, који су били признати у пореском билансу, увећавају се приходи у пореском билансу у пореском периоду у коме обвезник изврши отпис вредности истих потраживања, ако није кумулативно испунио услове из става 1, односно става 2. овог члана.

1. Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је (као зајмодавац) закључио уговор о зајму (назван, како наводите у допису, уговор о предфинансирању) са привредним друштвом – зајмопримцем. Имајући у виду да је над зајмопримцем отворен стечајни поступак, обвезник је целокупно потраживање из уговора о зајму (по основу камате, односно главнице) пријавио у стечајном поступку.

У складу са наведеним, расход (обвезника) по основу отписа предметног потраживања, признаје се у пореском билансу обвезника, у складу са чланом 16. став 1, односно став 2. Закона.

2. Према Закону о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78 ... 57/89 и „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93, у даљем тексту: ЗОО), поверилац може уговором закљученим са трећим пренети на овога своје потраживање, изузев оног чији је пренос забрањен законом или које је везано за личност повериоца, или које се по својој природи противи преношењу на другога.

Сагласно одредбама ЗОО, уговором о јемству се јемац обавезује према повериоцу да ће испунити пуноважну и доспелу обавезу дужника, ако овај то не учини.

Јемац који је исплатио повериоцу његово потраживање може захтевати од дужника да му накнади све што је исплатио за његов рачун, као и камату од дана исплате (члан 1013. ЗОО).

У конкретном случају, уговором о уступању потраживања – цесији, обвезник је стекао потраживање према дужнику, при чему се уступилац потраживања обавезао да ће (као јемац) испунити пуноважну и доспелу обавезу дужника, ако овај то не учини.

Имајући у виду да се, сходно одредбама ЗОО, јемац обавезује да ће према повериоцу измирити дужникову обавезу, напомињемо да се признавање расхода по основу исправке вредности, односно отписа потраживања (у складу са одредбама члана 16. Закона) односи на потраживање обвезника према дужнику. Према томе, да би се расход по основу отписа потраживања признао у пореском билансу обвезника, потребно је да обвезник у пореском периоду у којем врши отпис потраживања пружи доказ да је против дужника покренуо одговарајући судски поступак, односно да је предметно потраживање пријавио у ликвидационом (или стечајном) поступку над дужником (а не над јемцем).

4. „Порески третман повраћаја страних инвестиција које су вршене путем специфичног уговорног модалитета“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1194/2014-04 од 18.02.2019. год.)

Одредбом члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

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

- 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада);
- 3) камата;
- 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;
- 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

У смислу одредаба члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку, између осталог, на приходе из члана 40. став 1. Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен, на основицу коју чини бруто приход који би нерезидентно правно лице примило да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Имајући у виду да у поднетом допису постављате питање „у вези са пореским третманом повраћаја страних инвестиција које су вршене путем специфичног уговорног модалитета“, није јасно о каквој се порескоправној ситуацији ради у конкретном случају.

Напомињемо да, уколико се ради о бескаматном зајму који је резидентни обвезник добио од нерезидентног неповезаног правног лица, приликом враћања средстава нерезидентном правном лицу од стране резидентног обвезника (у висини добијеног зајма), не обрачунава се и не плаћа порез по одбитку.

Међутим, уколико је резидентни обвезник добио зајам од нерезидентног неповезаног лица који је дужан да врати са (уговореном) каматом, приликом исплате камате нерезидентном правном лицу обвезник је дужан да обрачуна и плати порез по одбитку на начин прописан одредбом члана 40. став 1. тачка 3) Закона.

5. Обавеза утврђивања капиталног добитка по основу продаје акција и непокретности у случају када је над обвезником (власником акција и непокретности) отворен стечајни поступак

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1070/2018-04 од 13.02.2019. год.)

Одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 142/14), које су ступиле на снагу 26. децембра 2014. године, измењене су одредбе члана 34. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 68/14 – др. закон, у даљем тексту: Закон) које су уређивале начин опорезивања добити обвезника у поступку ликвидације и стечаја.

Чланом 20. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, прописано је да се на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којима није окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, до дана ступања на снагу овог закона, примењују одредбе Закона.

Сагласно члану 34. став 1. Закона, добит утврђена у поступку ликвидације обвезника подлеже опорезивању.

Добит обвезника у току ликвидације се утврђује као позитивна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка, односно као разлика имовине у току трајања ликвидационог поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, утврђена у финансијским извештајима поднетим у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, при чему је почетни биланс периода ликвидације једнак билансу на крају пореског периода пре почетка ликвидационог поступка (члан 34. став 2. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, обвезник над којим се отвара поступак ликвидације дужан је да надлежном пореском органу поднесе пријаву и порески биланс, и то:

1) са стањем на дан отварања поступка ликвидације – у року од 15 дана од дана достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија;

2) са стањем на дан окончања поступка ликвидације – у року од 15 дана од достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија.

Сагласно члану 34. став 4. Закона, период за који се утврђује основица из става 2. овог члана одговара стварном трајању поступка ликвидације, али не може бити дужи од једне године, с тим што, уколико се поступак пренесе у наредну годину, обвезник саставља и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, који се подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.

Одредбе члана 34. овог закона сходно се примењују и у поступку стечаја (члан 37. Закона).

У конкретном случају, над обвезником је у току 2005. године покренут поступак ликвидације који је, на основу решења трговинског суда донетог 2009. године, обустављен. Истим решењем, над обвезником је отворен поступак стечаја. У циљу уновчења имовине обвезника (као стечајног дужника) и, с тим у вези, намерења трошкова стечајног поступка и стечајних поверилаца, у току 2018. године извршена је продаја акција (које обвезник има у капиталу другог правног лица), односно непокретности у власништву обвезника (конкретно, пословног простора у изградњи).

Имајући у виду наведено, а пре свега чињеницу да поступак ликвидације, односно стечаја над обвезником није закључен до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, на утврђивање пореске обавезе, у конкретном случају, примењују се одредбе чл. 34. и 37. Закона.

С тим у вези, по основу продаје акција и непокретности (у власништву обвезника) извршене у поступку стечаја, обвезник није дужан да утврђује капитални добитак, односно губитак, имајући у виду да обвезник (у периоду трајања ликвидације, односно стечаја)

утврђује добит (пореску основицу) као позитивну разлику имовине у току трајања ликвидационог, односно стечајног поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, у складу са одредбама чл. 34. и 37. Закона.

6. Признавање расхода по основу отписа потраживања у случају смрти дужника према одредбама Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-4274/2018-04 од 06.02.2019. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

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

Одредбама члана 16. став 1. Закона прописано је да се на терет расхода признаје отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

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

2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплата;

3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате

потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

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

На терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања за која су испуњени услови из става 1. тач. 1) и 2), односно става 2. овог члана, под условом да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника (члан 16. став 5. Закона)

Сва отписана, исправљена и друга потраживања која нису призната као расход, а која се касније наплате, у моменту наплате не улазе у приходе пореског обвезника (члан 16. став 11. Закона).

У складу са одредбама Закона о наслеђивању („Службени гласник РС”, бр. 46/95 ... 6/15), наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине.

Имајући у виду наведено, одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона прописани су услови које обвезник треба да испуни да би се отпис вредности појединачног потраживања признао као расход у пореском билансу обвезника, а међу којима је (уколико је дужник физичко лице, као у конкретном случају) и пружање доказа да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, осим уколико су испуњени услови из члана 16. став 5. Закона (што значи да су трошкови утужења појединачног дужника већи од укупног износа потраживања од тог дужника).

С тим у вези, уколико обвезник изврши отпис вредности потраживања дужника који је преминуо, при чему предметно потраживање обвезник није (претходно) утужио, у смислу да није покренуо одговарајући судски поступак против дужника, односно

(после смрти дужника) његових наследника (који сагласно одредбама Закона о наслеђивању одговарају за његов дуг), расход по основу тако извршеног отписа појединачног потраживања не признаје се у пореском билансу обвезника (осим уколико нису испуњени услови из члана 16. став 5. Закона).

7. Постојање повезаности између обвезника пореза на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-830/2018-04 од 04.02.2019. год.)

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

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

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

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

Сагласно ставу 5. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника,

иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана.

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

Према одредбама члана 31. ст. 2. и 4. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18, даљем тексту: ЗПД), законски заступник друштва може бити физичко лице или друштво регистровано у Републици Србији, а друштво које има функцију законског заступника, ту функцију врши преко свог законског заступника који је физичко лице или физичког лица које је за то овлашћено посебним пуномоћјем издатим у писаној форми.

Сагласно одредбама члана 198. ст. 1. и 2. ЗПД, управљање друштвом може бити организовано као једнодомно или дводомно, а у случају једнодомног управљања, органи друштва су скупштина и један или више директора.

Сходно члану 199. ЗПД, скупштину чине сви чланови друштва, а ако оснивачким актом није другачије одређено, сваки члан друштва има право гласа у скупштини сразмерно уделу.

Друштво има једног или више директора који су законски заступници друштва (члан 218. став 1. ЗПД).

У поднетом допису наводите следеће:

1. Физичко лице (у даљем тексту: физичко лице X) има посредно 25% учешћа у капиталу привредног друштва Алфа (организовано као једнодомно друштво). Физичко лице X, истовремено је директор и законски заступник друштва Алфа, при чему скупштина тог друштва не преноси директору своја гласачка права у скупштини.

2. Друштво Алфа је један од (три) директора и законска заступника друштва Бета (такође организовано као једнодомно друштво), при чему ту функцију врши преко свог законског заступника – физичког лица Х. Скупштина тог друштва не преноси директорима своја гласачка права у скупштини

3. Друштво Алфа и физичко лице Х немају (посредно или непосредно) учешће у капиталу друштва Бета.

Сагласно наведеном чињеничном стању, у конкретном случају, физичко лице Х сматра се повезаним са друштвом Алфа, сходно одредби члана 59. став 3. Закона. Имајући у виду да физичко лице Х нема најмање 25% учешћа у капиталу, односно гласова у органима управљања друштва Бета, као и да друштво Алфа нема учешће у капиталу, односно гласове у органима управљања друштва Бета, између друштва Алфа и друштва Бета, не постоји повезаност у смислу Закона.

Напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно начелу фактицитета прописаног одредбама члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02 ... 95/18), у поступку контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и других исправа и доказа) које су од утицаја на висину пореске обавезе.

8. а) Да ли обвезник остварује право на пореско ослобођење сагласно прописима којима се уређује опорезивање добити правних лица у случају када је основно средство стекао по основу уговора о финансијском лизингу?

б) Да ли се у циљу стицања права на пореско ослобођење признају плаћања извршена путем компензације, цесије и сл.?

в) На који начин се утврђује испуњеност услова за коришћење пореског ослобођења у погледу додатног запошљавања нових 100 лица на неодређено време?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-622/2018-04 од 14.12.2018. год.)

Сагласно одредби члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

У складу са чланом 50з Закона, надлежна организациона јединица Пореске управе утврђује испуњеност услова за коришћење пореских подстицаја из члана 50а овог закона.

Право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона, не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици (члан 50и став 1. Закона).

а) Према Закону о финансијском лизингу („Службени гласник РС”, бр. 55/03 ... 99/11), посао финансијског лизинга је посао финансијског посредовања који обавља давалац лизинга и који подразумева да давалац лизинга, задржавајући право својине над предметом лизинга, на примаоца лизинга преноси, на одређени временски период, предметом лизинга, на примаоца лизинга преноси, на одређени временски период, овлашћење држања и коришћења предмета лизинга, са свим ризицима и свим користима

повезаним са правом својине, а прималац му за то плаћа лизинг накнаду, уколико је испуњен најмање један од услова прописаних овим законом, а, између осталих, и да се право својине над предметом лизинга преноси са даваоца на примаоца лизинга истеком рока на који је закључен уговор и по извршеној исплати укупно уговореног износа лизинг накнаде.

У складу са чланом 6. став 1. Закона о финансијском лизингу, уговор о лизингу је уговор закључен између даваоца лизинга и примаоца лизинга, којим се давалац лизинга обавезује да на примаоца лизинга пренесе овлашћење држања и коришћења предмета лизинга, на одређено време, у коме прималац лизинга ужива све користи и сноси све ризике у вези са власништвом, а прималац лизинга се обавезује да му за то плаћа уговорену накнаду, у уговореним роковима.

Према члану 42. став 2. Закона о финансијском лизингу, уговором о лизингу може се предвидети право примаоца лизинга да, по протеклу рока на који је уговор закључен, откупи предмет лизинга по цени која је уговором одређена или да продужи уговор о лизингу (право опције).

У конкретном случају, на основу уговора о лизингу, обвезник (као прималац лизинга) користи опрему за обављање делатности која је у власништву даваоца лизинга, па се, с тим у вези, поставља питање да ли по основу плаћене уговорене лизинг накнаде обвезник остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона.

У складу са наведеним одредбама Закона, порески подстицај из члана 50а Закона признаје се (искључиво) по основу улагања извршених у основна средства која су у власништву обвезника и која су, као таква, евидентирана у пословним књигама обвезника у складу са релевантним рачуноводственим прописима. Према томе, у периоду у којем користи предмет лизинга и, по том основу (даваоцу лизинга) плаћа лизинг накнаду, обвезник не остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона.

Међутим, уколико у периоду улагања (период од дана када је започето улагање по члану 50а Закона, до завршетка улагања) обвезник у целости исплати уговорену лизинг накнаду и, сагласно уговору о лизингу, односно Закону о финансијском лизингу, постане власник предмета лизинга, сматрамо да обвезник по основу свих накнада које су плаћене у периоду улагања на основу уговора о (финансијском) лизингу, односно Закона о финансијском лизингу, остварује право на предметни порески подстицај.

б) Сагласно Закону о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност („Службени гласник РС“, бр. 68/15), правна лица и предузетници могу међусобне новчане обавезе измиривати и уговарањем промене поверилаца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија, приступање дугу, преузимање дуга, уступање дуга и др.), пребијањем (компензација) и на други начин у складу са законом.

Сагласно наведеном, мишљења смо да се право на порески подстицај из члана 50а Закона, признаје обвезнику и у случају када (уз испуњење Законом прописаних услова) плаћање добављачу (у сврху набавке основног средства) изврши путем компензације, односно цесије, спроведене на начин прописан законом.

в) На основу члана 43. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 95/18) чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Имајући у виду наведено, надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбом члана 50з Закона и на основу свих расположивих доказа прописаних одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, утврђује испуњеност услова за коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона, па, између осталог, да ли је обвезник у периоду улагања додатно запослио на неодређено време најмање 100 лица.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за непокретности малог правног лица, чија је претежна делатност изнајмљивање непокретности, које примењује МСФИ за МСП, чини фер вредност непокретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00031/2019-04 од 30.01.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 2. тачка 4) Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: ЗОР), Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су: Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда

и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине основни текстови МРС, односно МСФИ, издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда у облику у којем су издати и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбом члана 2. тачка 5) ЗОР прописано је да је Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities – IFRS for SMEs), одобрен од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), чији је превод утврдило и објавило Министарство.

Сагласно одредби члана 20. ЗОР, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП (члан 21. став 1. ЗОР).

Имајући у виду да је Законом уређено за које непокретности фер вредност чини пореску основицу, при чему је изричито наведен

МСФИ, али не и МСФИ за МСП, као и да мала правна лица за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ за МСП (тј. немају могућност да примењују МСФИ), нема законског основа да основицу пореза на имовину за непокретности за које је порески обвезник мало правно лице чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама тог лица.

2. Да ли су власници непокретности које су им привремено одузете правоснажним решењем суда донетом у кривичном поступку, на основу закона којим је уређено одузимање имовине проистекле из кривичног дела, обвезници пореза на имовину за те непокретности, а ако јесу – да ли имају право на пореско ослобођење из разлога што нису у могућности да се користе својинским овлашћењима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00025/2019-04 од 21.01.2019. год.)

Према одредби члана 5. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), пореска обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза, утврђује се на основу закона којим се уређују порези на имовину који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

С тим у вези, на утврђивање и плаћање пореза на имовину за период од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2018. године

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

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) до 8) Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;
- 2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;
- 3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;
- 4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: ЗПИ), који се примењује код утврђивања пореза на имовину почев за 2019-у годину, порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

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

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

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона (члан 4. став 1. ЗПИ).

Према одредби члана 8. став 1. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела („Службени гласник РС”, бр. 32/13 и 94/16, у даљем тексту: Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела), Дирекција за управљање одузетом имовином (у даљем тексту: Дирекција) је орган у саставу Министарства правде, који обавља послове предвиђене тим законом.

Дирекција управља привремено и трајно одузетом имовином проистеклом из кривичног дела, имовином привремено одузетом по наредби јавног тужиоца (члан 24) предметима кривичног дела (члан 87. Кривичног законика), имовинском користи прибављеном кривичним делом (чл. 91. и 92. Кривичног законика), имовином датом на име јемства у кривичном поступку и предметима привремено одузетим у кривичном поступку, као и имовином чије је располагање ограничено у складу са одлукама Уједињених нација и других међународних организација чији је Република Србија члан (члан 9. став 1. тачка 1) Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела).

Привремено одузимање имовине проистекле из кривичног дела траје најдуже док суд не одлучи о захтеву за трајно одузимање имовине (члан 34. став 2. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела).

Према мишљењу Министарства правде Број: 011-00-350/2015-05 од 6.10.2015. године, „Доношењем наредбе или

решења о мери забране располагања имовином, односно решења о привременом одузимању имовине, која су донета у складу са Законом о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, власнику непокретности која је предмет забране располагања или привременог одузимања не престаје право својине, па је сходно томе власник непокретности обвезник пореза на имовину. Исто важи и за привремено одузете непокретности које је Дирекција за управљање одузетом имовином, поступајући по решењу о привременом одузимању имовине, у оквиру својих надлежности, оставила власнику, издала у закуп или поверила другом физичком или правном лицу на управљање. У складу са чланом 62. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, даном правоснажности решења о трајном одузимању имовине та имовина постаје својина Републике Србије”.

Према томе, на непокретности на територији Републике Србије у својини физичког лица обвезник пореза на имовину јесте то лице, што значи ако му је та имовина привремено одузета применом прописа о одузимању имовине проистекле из кривичног дела (имајући у виду да, према наведеном мишљењу Министарства правде, „власнику непокретности која је предмет забране располагања или привременог одузимања не престаје право својине”).

Нема законског основа за остваривање права на ослобођење од пореза на имовину из разлога што је физичком лицу – имаоцу права својине на непокретности за коју се порез на имовину плаћа, та имовина привремено одузета применом прописа о одузимању имовине проистекле из кривичног дела.

3. Примена одредби члана 10. ст. 3. и 4. Закона о порезима на имовину.

Утврђивање вредности објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије као основице пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00642/2018-04 од 18.01.2019. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

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

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

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

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

Кад се порез плаћа на право из става 1. тач. 1. и 3. овог члана предмет опорезивања је укупна површина тог земљишта (члан 2. став 4. Закона).

Према одредби члана 2б став 1. Закона, саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат:

1) стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон – pista за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

2) ограда, потпорни зид, степениште изван габарита објекта, вртно сенило до 15 m² основе, вртни базен (укључујући фонтане) површине до 12 m² и дубине до 1 m, надстрешница основе до 10 m², дворишни камин површине до 2 m² и висине до 3 m, сточна јама, септичка јама, плоча за обавештавање површине до 6 m², дечје игралиште, споменик и спомен обележје на површинама јавне намене или на гробљима и гробница.

Саставним делом објекта сматрају се инсталације инкорпорисане у објекту и од објекта до прикључка на мрежу, а ако место прикључка није могуће прецизно одредити, саставним делом објекта сматра се инсталација инкорпорисана у објекат (члан 2б став 2. Закона).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности

на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 6. став 2. тачка 1) Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина, укључујући површину под објектом.

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

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

1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

Према одредби члана 7. став 3. Закона, вредност непокретности из става 2. тог члана порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. Закона.

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

1) корисна површина и

2) просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

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

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања;
- 4) објекте за производњу гаса;
- 5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;
- 6) објекте за третман и одлагање отпада;
- 7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала;
- 8) складишне и стоваришне објекте.

Непокретности из члана 7. став 4. Закона опредељују се према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности (члан 7. став 5. Закона).

За непокретности из члана 7. став 4. Закона које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. овог члана (члан 7. став 6. Закона).

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

Ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне у складу са ставом 4. овог члана, основица

пореза на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7а став 6. Закона).

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

Према одредби члана 10. став 3. Закона, пореска обавеза за зграду у изградњи површине преко 500 m² (осим зграде која се сматра економским објектом, односно зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња), односно за посебни део зграде који представља техничку и функционалну целину површине преко 500 m² који се дограђује или надграђује, која није оспособљена за коришћење и не користи се (у даљем тексту: зграда), на чијој изградњи, доградњи или надградњи (у даљем тексту: изградња) су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темељ, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подопологачких радова), настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину:

1) у којој је истекло пет година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде (у даљем тексту: грађевинска дозвола), односно седам година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, ако је решењем надлежног органа одобрено да грађевинска дозвола остаје на правној снази још две године по истицању пет година од дана њене правоснажности;

2) завршетка изградње конструктивног склопа, ако грађевинска дозвола није издата.

За зграде из члана 10. став 3. Закона за које је до 31. децембра 2018. године протекло дужи период од периода који одређује настанак пореске обавезе у складу са том одредбом, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (члан 10. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 10. став 5. Закона, на настанак пореске обавезе у складу са ст. 3. и 4. тог члана није од утицаја да ли је за зграду, односно посебни део зграде, мењано решење о грађевинској дозволи услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 8) Закона, порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом или објектом из члана 2б став 1. Закона.

Одредбе става 1. тач. 2) до 11) , тач. 13) и 14) и става 2. овог члана не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода, осим на непокретности из става 1. тачка 7) овог члана за које је уговором о концесији уређено да концесионар неће плаћати порез на имовину (члан 12. став 3. Закона).

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

Према одредби члана 2. став 1. тачка 20а) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/1, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), грађевински комплекс представља целину која се састоји од више међусобно повезаних самосталних функционалних целина, односно катастарских парцела, које могу имати различиту намену.

Објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно

грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни (члан 2. став 1. тачка 22) Закона о планирању и изградњи).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 23) Закона о планирању и изградњи, зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом (члан 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи).

Према Уредби о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10), у Сектор Д – Група 35.12. Пренос електричне енергије, обухвата управљање преносном мрежом и пренос електричне енергије до дистрибуционих система, а Група 35.13 Дистрибуција електричне енергије, обухвата управљање дистрибутивном мрежом и дистрибуцију електричне енергије примљене од електрана или преносног система до потрошача.

Одредбом члана 2. тачка 16) Закона о енергетици („Службени гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18, у даљем тексту: Закон о енергетици), дистрибуција електричне енергије је преношење електричне енергије преко дистрибутивног система ради испоруке електричне

енергије крајњим купцима, а не обухвата снабдевање електричном енергијом.

Пренос електричне енергије је преношење електричне енергије преко повезаних система високих напона ради испоруке крајњим купцима или дистрибутивним системима, а не обухвата снабдевање (члан 2. тачка 61) Закона о енергетици).

Према одредби члана 97. став 1. тачка 1) и став 2. Закона о енергетици, преносни систем електричне енергије чини и преносна електроенергетска мрежа. Преносна електроенергетска мрежа у смислу става 1. тачка 1) овог члана је функционално повезан скуп електроенергетских објеката који чине електроенергетски водови напона 400 kV и 220 kV, надземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са затезним ланцем на порталу дистрибутивне трансформаторске станице напона 110/x kV и подземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са кабловском завршницом у дистрибутивној трансформаторској станици напона 110/x kV, трансформаторске станице 400/x kV и 220/x kV и разводна постројења напона 400 kV и 220 kV, као и прикључна разводна постројења 400 kV и 220 kV у трансформаторским станицама напона 400/x kV и 220/x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача, разводна постројења 110 kV, прикључна разводна постројења 110 kV у трансформаторским станицама напона 110/x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача на преносну електроенергетску мрежу и бројила електричне енергије на свим местима примопредаје у и из преносног система.

Према одредби члана 128. став 1. тачка 1) и став 2) Закона о енергетици, дистрибутивни систем електричне енергије, између осталог, чини и дистрибутивна електроенергетска мрежа. Дистрибутивна електроенергетска мрежа је функционално повезан скуп електроенергетских објеката који чине дистрибутивне трансформаторске станице 110/x kV са далеководним и спојним пољима 110 kV, сабирницама 110 kV и трансформаторима 110/x kV са припадајућим трансформаторским пољима, трансформаторске

станице 35/x kV и x/0,4 kV, разводна постројења 35 kV, 20 kV и 10 kV и електроенергетски водови напона 35 kV, 20 kV, 10 kV и испод 1 kV; мерни уређаји са мерним орманом или разводним орманом, односно разводним постројењем на местима примопредаје у и из дистрибутивне електроенергетске мреже.

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо следеће:

▪ Предмет опорезивања порезом на имовину јесу права, коришћење односно државина из члана 2. став 1. Закона на непокретности које се налазе на територији Републике Србије. Непокретностима се сматрају земљиште (грађевинско, пољопривредно, шумско и друго) и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови, који фактички постоје на територији Републике Србије, независно од тога:

- да ли је за њихову изградњу издата дозвола,
- од врсте те дозволе (трајни објекти, привремени и сл.),
- да ли је у току градње мењано решење о грађевинској дозволи за објекат услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе,
- да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру и од врсте тог уписа.

▪ Пореска обавеза утврђује се за свако конкретно земљиште и сваки конкретни објекат за који је пореска обавеза настала.

С тим у вези, пореска обавеза за земљиште површине преко 10 ари (па и земљиште на коме или под којим се граде или су изграђени објекти) настала је најранијим од следећих дана: даном стицања права, државине или коришћења на које се порез на имовину плаћа

у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а Закона, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, односно даном омогућавања коришћења на други начин. То значи да се за то земљиште порез на имовину утврђује и када је неизграђено.

За објекте које је јавно предузеће или привредно друштво изградило као инвеститор, на којима друго лице није ималац права, државине или коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез се плаћа на право својине, почев од настанка пореске обавезе на сваком конкретном објекту, Пореска обавеза том лицу за сваки конкретан објекат настаје најранијим од следећих дана: даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе. Ако је јавно предузеће или привредно друштво у својству инвеститора изградило део објекта који је оспособљен за коришћење или се користи или је за тај део издата употребна дозвола, предмет опорезивања је тај део објекта, независно од тога да ли је под или над површином земље.

У том смислу, за трансформаторску станицу која је, како наводите, „стављена у функцију”, коју је јавно предузеће изградило као инвеститор, обавеза по основу пореза на имовину том лицу настала ранијим од следећих дана: даном почетка њеног коришћења, даном њеног оспособљавања или даном издавања употребне дозволе.

Изузетно, 1. јануара 2019. године настала је пореска обавеза и за зграду у изградњи односно њен посебни део који представља техничку и функционалну целину, за чију изградњу одобрење за изградњу или грађевинска дозвола није издата, ако су испуњени сви следећи услови:

– да су на њеној изградњи изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темел, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подполагачких радова), површине преко 500 m²;

– да није реч о згради која се сматра економским објектом или згради за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство

надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња,

– да није оспособљена за коришћење и не користи се (кад је оспособљена за коришћење или се користи пореска обавеза је настала ранијим од следећих дана: даном почетка коришћења или даном оспособљавања).

То значи да за зграду која је према пројектној документацији површине преко 500 m² на чијој изградњи су изведени груби грађевински радови са завршеним конструктивним склопом:

– при чему је тај изграђени конструктивни склоп површине мање од 500 m², при чему се изградња врши без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза не настаје 1. јануара 2019. године, у смислу члана 10. ст. 3. и 4. Закона;

– који је (изграђени конструктивни склоп) у 2018-ој години површине мање од 500 m², при чему се та изградња настави и у 2019-ој години и изгради површина конструктивног склопа преко 500 m², без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза настаје 1. јануара 2020. године, у смислу члана 10. ст. 3. и 4. Закона;

– који је површине преко 500 m², која је извршена без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, након чега је та дозвола издата, пореска обавеза настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину завршетка изградње конструктивног склопа (тј. издавање грађевинске дозволе након изградње конструктивног склопа објекта извршене без грађевинске дозволе не доводи до „одлагања” настанка пореске обавезе за пет, односно седам година од дана правоснажности те дозволе).

Применом члана 10. ст. 3. и 4. Закона пореска обавеза не настаје за следеће врсте зграда:

– за зграде које се сматрају економским објектом, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња, као и

– за зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства (односно

надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао), у складу са законом којим се уређују планирање и изградња.

▪ Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге основицу пореза на имовину утврђује у складу са чл. 7. и 7а Закона.

С тим у вези, ако обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС - у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ - у даљем тексту: МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, за непокретности за које је пореска обавеза тог обвезника постојала на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез (у даљем тексту: пореска година), што значи и за објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, основицу пореза на имовину чини фер вредност тих непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи пореској години (у даљем тексту: текућа година).

Ако порески обвезник који води пословне књиге вредност непокретности не исказује по методу фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, вредност објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (осим трговине и управљања) која, заједно са вредношћу припадајућег земљишта, чини основицу пореза на имовину, за које је пореска обавеза тог обвезника постојала на дан 1. јануара пореске године, јесте вредност тих објеката исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години – под условом да је обвезник у пословним књигама исказао одвојено вредност тих објеката од вредности припадајућег земљишта. Ако обвезник вредност тих објеката и вредност припадајућег земљишта није исказао посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и наведене објекте, као јединствену

целину, чини вредност земљишта (утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони – уз претпоставку да је јединица локалне самоуправе на чијој се територији налази утврдила ту просечну цену) увећана за грађевинску вредност објеката процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

На тај начин утврђује се и вредност трансформаторске станице као део система за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, као и других објеката побројаних у члану 7. став 4. Закона.

- Саставним делом земљишта, у смислу опорезивања порезом на имовину, сматрају се само непокретности које су као такве побројане у члану 2б став 1. Закона, што значи и отворени простор за паркирање и колски прилаз објекту (који није линијски инфраструктурни објекат у складу са законом којим се уређују планирање и изградња).

Имајући у виду да у захтеву наводите да су поједини објекти изграђени до коте нула али даља изградња није настављена, ако ваши наводи значе да је изграђен део конкретног објекта од, на пример, два нивоа објекта испод земље, за који је пореска обавеза настала у складу са чланом 10. Закона, тај део објекта не може се сматрати саставним делом земљишта у смислу одредбе члана 2б Закона, већ је реч о непокретности на коју се (поред земљишта под којим се налази) порез на имовину плаћа.

- Код утврђивања вредности земљишта које је предмет опорезивања (која, заједно са вредношћу објеката над и под тим земљиштем за које је настала пореска обавеза, чини пореску основицу), корисну површину земљишта чини његова укупна површина, укључујући површину под објектом. Кад обвезник има право на пореско ослобођење за земљиште под објектом, у складу са

чланом 12. став 1. тачка 8) у вези са ст. 3, 4. и 7. Закона, обрачунати порез умањује се за припадајући порез за земљиште под објектом на који се порез плаћа. С тим у вези, на пример, пореско ослобођење се не остварује за:

- површину земљишта изнад (подземног) објекта,
- површину земљишта под објектом на који се порез не плаћа (под објектом за који није настала пореска обавеза у складу са чланом 10. Закона, под објектом за који је остварено пореско ослобођење...),
- површину земљишта под објектом који је уступљен другом лицу уз накнаду, које (уступање) у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана,
- на објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (укључујући трансформаторске станице као део тог система) чија вредност у пословним књигама обвезника није исказана одвојено од вредности припадајућег земљишта и сл.

▪ За мрежу одређене врсте која се налази на територији више јединица локалне самоуправе, обвезник пореза на имовину пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе – за део мреже који се налази на њеној територији.

Кад се мрежа налази на територији више јединица локалне самоуправе, вредност мреже на територији одређене јединице локалне самоуправе одређује се сразмерно учешћу тог дела мреже у укупној вредности мреже.

4. Да ли се Кошаркашком клубу, који је држалац зграде за спорт и физичку културу изграђене без одобрења за градњу, за коју је тај клуб 2018. године поднео захтев за озакоњење и пореску пријаву о утврђеном порезу за ту годину, може утврдити порез на имовину за претходне године, имајући у виду да је за конкретну зграду чији је тај клуб држалац

у листу непокретности уписан облик својине — „други облици”, док је на градском грађевинском земљишту у државној својини површине 53а 28 m² у корист тог клуба уписано право коришћења?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-657/2018-04 од 16.01.2019. год.)

Одредбом члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

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

Према одредби члана 5. став 2. ЗПППА, пореска обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза, утврђује се на основу закона којим

се уређују порези на имовину који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Према одредбама члана 54. ст. 1. и 2. ЗПППА, утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, 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. Утврђивање пореза обавља:

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.

Према одредби члана 114. ст. 1. и 2. ЗПППА, право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Одредбом члана 114ж став 1. ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

С тим у вези, на утврђивање и плаћање пореза на имовину за период од 2014. године до 2018. године примењују се одредбе Закона

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

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) до 8) Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;
- 2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;
- 3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;
- 4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, Министарство финансија надлежно је за давање мишљења у примени прописа којима је уређено опорезивање порезом на имовину ако у вези са њима постоје нејасноће и недоумице, док је утврђивање пореза на имовину и (с тим у вези доказа на којима се заснива постојање пореске обавезе конкретнoг обвезника) у надлежности јединице локалне самоуправе према месту непокретности за коју се утврђује порез. То значи да је орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза на имовину овлашћен да утврди порез на имовину обвезнику тог пореза који води пословне књиге, за период за који право на утврђивање пореза по том основу није застарело, ако тај обвезник није утврдио порез на имовину (самоопорезивањем) или је порез утврдио нетачно или непотпуно. Дакле, тај орган, а не Министарство финансија, у сваком конкретном случају утврђује да ли је конкретно лице ималац права, држалац или корисник на које се порез на имовину плаћа тј. да ли је обвезник пореза на имовину; да ли је и када конкретном лицу пореска обавеза настала; да ли је пореска обавеза том лицу престала; да ли је право на утврђивање пореза за конкретну годину застарело или не и др...

Примера ради, ако је конкретно лице ималац права коришћења на грађевинском земљишту у јавној својини површине преко 10 ари и држалац објекта на коме ималац права својине није познат или није одређен, то лице јесте обвезник пореза на имовину

за наведене непокретности, па је надлежни орган јединице локалне самоуправе овлашћен да утврди порез на имовину том лицу за период од настанка пореске обавезе за који право на утврђивање пореза није застарело.

5. Да ли порески обвезник који води пословне књиге може да изврши умањење пореза на имовину за површину земљишта под објектима – паркингом и саобраћајницама на које порез плаћа, с обзиром да то нису објекти који имају зидове?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00374/2018-04 од 14.01.2019. год.)

Према одредби члана 2б став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), која се примењује почев од пореза на имовину за 2019. годину, саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат:

1) стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон – писта за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

2) ограда, потпорни зид, степениште изван габарита објекта, вртно сенило до 15 m² основе, вртни базен (укључујући фонтане) површине до 12 m² и дубине до 1 m, надстрешница основе до 10 m², дворишни камин површине до 2 m² и висине до 3 m, сточна јама, септичка јама, плоча за обавештавање површине до 6 m², дечје игралиште, споменик и спомен обележје на површинама јавне намене или на гробљима и гробница.

Порез на имовину не плаћа се на путеве у јавној својини (укључујући путно земљиште и путне објекте, осим функционалних садржаја пута и пратећих садржаја за потребе корисника пута, у складу са законом којим се уређују путеви), пруге у јавној својини (укључујући земљишни појас испод пруге и са обе стране пруге који се сматра пружним појасом, у складу са законом којим се уређује железница), на друга добра у општој употреби у јавној својини, према прописима којима се уређује јавна својина, као и на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично), бродске преводнице, маневарску површину и полетно-слетне стазе на аеродромима (укључујући земљиште испод њих) – члан 12. став 1. тачка 7) Закона.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 8) Закона, која се примењује почев од пореза на имовину за 2019. годину, порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом или објектом из члана 2б став 1. Закона.

Према одредби члана 2. став 1. тач. 22), 23) и 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи):

– објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни;

– зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све)

зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.);

– линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

Дакле, за остваривање права на пореско ослобођење земљишта под објектом на који се порез на имовину плаћа применом члана 12. став 1. тачка 8) Закона, није од утицаја да ли тај објекат има (све) ободне зидове.

Почев од пореза на имовину за 2019. годину, не може се применом одредбе члана 12. став 1. тачка 8) Закона остварити ослобођење од пореза на имовину за земљиште испод објекта који се у складу са чланом 2б. став 1. Закона сматрају саставним делом тог земљишта, што значи ни за земљиште испод отвореног простора за паркирање, колског прилаза објекту, другог отвореног простора прекривеног шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта... Међутим, за земљиште испод линијског инфраструктурног објекта, нпр. испод јавног пута, пореско ослобођење остварује се у складу са чланом 12. став 1. тачка 7) Закона.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Паушално опорезовани предузетник код кога су се стекле околности које искључују право на паушално опорезивање (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-496/2018-04 од 25.02.2019. год.)

Према наводима у захтеву, паушално опорезовани обвезник који делатност обавља у оквиру агенције за консултантске услуге, по основу промета услуга у оквиру обављања делатности, а које (услуге) је обвезник извршио у Републици Србији у току календарске године, остварио је приход у висини од 5.000.000 динара. Поред тога, остварен је и приход по основу промета услуга који је извршен у иностранству. Истиче се да је укупан промет новчаних средстава преко рачуна агенције у предметној календарској години, по основу промета услуга који је извршен у Републици Србији и у иностранству већи од 8.000.000 динара.

Одредбом члана 40. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник пореза на приходе од самосталне делатности уписан у регистар код надлежног органа, односно организације који с обзиром на околности није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход (у даљем тексту: паушално опорезивање).

Право на паушално опорезивање не може се признати обвезнику из става 1. тог члана Закона, чији је укупан промет у

години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани промет када почиње обављање делатности већи од 6.000.000 динара, као и обвезнику који је евидентиран као обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на вредност (члан 40. став 2. тач. 4) и 5) Закона).

Према члану 42. став 5. Закона, обвезник пореза на приходе од самосталне делатности коме је утврђено право на паушално опорезивање, овај начин опорезивања користи док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да измењени услови искључују право на паушално опорезивање. Према ставу 6. истог члана Закона, у том случају надлежни порески орган ће решењем наложити обвезнику вођење пословних књига од половине текуће године или од почетка наредне године.

Предузетник паушалац коме престаје право на паушално опорезивање по основу из члана 40. став 2. тачка 5) овог закона, дужан је да води пословне књиге најкасније од дана када постане обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, без утврђивања обавезе вођења пословних књига решењем надлежног пореског органа (члан 42. став 7. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, предузетник може да користи право на паушално опорезивање док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да измењени услови искључују право на паушално опорезивање. Паушално опорезовани предузетник код кога су се стекле околности које искључују право на паушално опорезивање, у конкретном случају по основу пружања консултантских услуга обвезник је остварио у календарској години промет већи од 6.000.000 динара, губи право на паушално опорезивање.

С тим у вези, како је за право на паушално опорезивање од значаја укупан промет остварен у календарској години, имајући у виду да је, у конкретном случају, по основу пружених услуга у земљи

и иностранству збирни промет већи од 8.000.000 динара, околност да је по основу пружања услуга у Републици Србији промет мањи од 6.000.000 динара (како се наводи, износи 5.000.000 динара) који износ је цензус за паушално опорезивање, не омогућава обвезнику да и даље буде паушално опорезован с обзиром да се у укупан промет у тој години урачунава како промет у Републици Србији тако и промет који је обвезник остварио (по основу пружања услуга) у иностранству.

У том случају надлежни порески орган ће решењем наложити предузетнику вођење пословних књига од половине текуће године или од почетка наредне године.

2. Предузетник паушалац који у току године престане са обављањем самосталне делатности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-13/2019-04 од 25.02.2019. год.)

Према наводима које сте изнели у захтеву и на основу накнадног усменог појашњења захтева, дана 13. маја 2016. године регистровали сте предузетничку радњу код Агенције за привредне регистре, а дана 2. јула 2018. године предузетничка радња је брисана из Регистра привредних субјеката због престанка обављања делатности. Указујете да сте били порески обвезник по основу прихода од самосталне делатности на паушално утврђени приход, као и да сте поднели пореску пријаву код почетка обављања делатности, а да по престанку обављања делатности нисте поднели пореску пријаву. Такође, напомињете да за период док је радња била регистрована као привредни субјект, није остваривала никакав приход.

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности, сагласно члану 32. став 1. Закона о порезу на доходак грађана

(„Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона. Обвезник из става 1. тог члана је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (као предузетник), односно на паушално утврђени приход (као предузетник паушалац), сагласно ставу 2. члана 32. Закона.

Сагласно члану 40. став 1. Закона, обвезник пореза на приходе од самосталне делатности уписан у регистар код надлежног органа, односно организације који с обзиром на околности није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход.

Предузетник који порез плаћа на паушални приход, коме се у години која претходи години за коју се врши утврђивање пореза значајније измени обим пословања, односно промета и други услови од утицаја на остваривање права на паушално опорезивање и висину пореске обавезе, дужан је да поднесе пореску пријаву најкасније до 31. јануара године за коју се утврђује порез (члан 93. став 2. Закона).

Предузетник паушалац који у току године започне обављање самосталне делатности дужан је да поднесе пореску пријаву у којој ће дати процену промета до краја прве пословне године, најкасније у року од 15 дана од дана уписа у регистар надлежног органа, односно од дана почетка обављања делатности (члан 94. став 2. Закона).

Сагласно одредби члана 94. став 4. Закона, предузетник паушалац који у току године престане, односно прекине обављање самосталне делатности, дужан је да о томе обавести порески орган подношењем пореске пријаве у року од 30 дана од дана престанка, односно прекида обављања делатности.

Порез на паушално утврђен приход од самосталне делатности порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве, критеријума и елемената утврђених у складу са чланом 41. Закона и до доношења решења о утврђивању пореза за текућу годину, обвезници пореза дужни су да плаћају порез у висини обавезе која одговара износу пореза утврђеног решењем за претходну годину (члан 109. ст. 1. и 2. Закона).

Пореска пријава подноси се на Обрасцу ППДГ - 1Р, који је прописан Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу („Службени гласник РС“, бр. 90/17 и 38/18).

Одредбом члана 22. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да за предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход основица доприноса је паушално утврђен приход складу са законом који уређује порез на доходак грађана.

Одредбом члана 18. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да обавеза плаћања пореза из члана 10. став 1. тачка 1) ЗПППА (у даљем тексту: пореска обавеза) представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез, под условима прописаним овим законом или другим пореским законом.

Према одредби члана 26. став 1. ЗПППА, у циљу идентификације пореских обвезника, Пореска управа додељује

физичким лицима, предузетницима, правним лицима и сталним пословним јединицама нерезидентног правног лица ПИБ.

ПИБ је јединствени и једини број физичког лица, предузетника и правног лица за све јавне приходе и задржава се до престанка постојања, односно смрти тог лица (члан 26. став 11. ЗПППА).

Одредбама члана 29. ст. 7. и 8. ЗПППА прописано је да орган, организација или друго лице надлежно за упис у прописани регистар лица која обављају делатност не може брисати лице из прописаног регистра без доказа о престанку пореских обавеза, односно брисању из евиденције прописане пореским законом који издаје надлежни порески орган, не старијег од пет дана у моменту подношења захтева за брисање из прописаног регистра.

Орган, организација или друго лице надлежно за упис у прописани регистар лица која обављају делатност, може брисати пореског обвезника предузетника из прописаног регистра, под условима прописаним у ставу 7. овог члана, па и у случају непостојања доказа о престанку обавеза по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање уколико су та лица стекла право на пензију сходно одредбама закона којим се уређује пензијско и инвалидско осигурање.

Одредбама члана 54. ЗПППА прописано је да је утврђивање пореза делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, 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.

Имајући у виду наведено, у случају када предузетник (као порески обвезник на приходе од самосталне делатности из члана 32. став 1. Закона) престане са обављањем делатности, пореска обавеза

која је пре момента брисања предузетника из регистра активних субјеката код Агенције за привредне регистре, била утврђена за период током ког је предузетник обављао регистровану делатност, представља обавезу пореског обвезника која је настала док је обављао делатност као предузетник. Након брисања из евиденције активних субјеката код Агенције за привредне регистре, не постоји основ да се накнадно утврђује пореска обавеза настала у време док је субјект обављао делатност као предузетник.

Указујемо да је предузетник паушалац који у току године престане са обављањем самосталне делатности дужан да о томе обавести порески орган подношењем пореске пријаве у року од 30 дана од дана престанка обављања делатности.

3. Порески третман прихода који оствари физичко лице по основу продаје шумских плодова – тартуфа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-78/2018-04 од 07.02.2019. год.)

Одредбом члана 85. став 1. тачка 15) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се осталим приходима, у смислу тог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, укључујући и приход по основу прикупљања и продаје шумских плодова и лековитог биља, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева.

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. овог члана (члан 85. став 2. Закона).

Опорезиви приход који физичко лице оствари од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, укључујући и приход по основу прикупљања и продаје шумских плодова и лековитог биља, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева, чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 90% (члан 85. став 4. Закона).

Одредбама члана 85. став 13. Закона прописано је да се, изузетно од става 1. тачке 15) овог члана, не опорезују приходи од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, укључујући и приход по основу прикупљања и продаје шумских плодова и лековитог биља, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева, које остваре физичка лица:

1) носиоци пољопривредног газдинства;

2) која доприносе за обавезно социјално осигурање плаћају по решењу као осигураници по основу пољопривредне делатности, у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање;

3) корисници пољопривредне пензије.

Стопа пореза на остале приходе је 20%, сагласно члану 86. став 1. Закона.

Ако је исплатилац другог прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац, порез се обрачунава и плаћа по одбитку тако да за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано (члан 99. став 1. тачка 9) и члан 101. Закона).

Законом о шумама („Службени гласник РС”, бр. 30/10, 93/12, 89/15 и 95/18) одредбом члана 8. тачка 23) прописано је да шумски производи јесу сви производи шума и шумског земљишта (шумско дрвеће и жбуње и сви њихови делови; биомаса укупне шумске вегетације; цветови, семе, плодови, кора дрвета, корење; маховина, папрат, трава, трска, цвеће, лековито, ароматично и јестиво биље, друге биљке и њихови делови; гљиве; мед, смола; шушањ, тресет и хумус; травнати или пашњачки покривач; дивљач и остале животиње које живе у шуми).

Имајући у виду наведено, приход који оствари физичко лице (које није носилац пољопривредног газдинства, односно није лице које доприносе плаћа по решењу као осигураник по основу пољопривредне делатности, односно није корисник пољопривредне пензије) од продаје, у конкретном случају, шумских плодова – тартуфа, представља приход који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана као други приход по члану 85. Закона. Порез се плаћа по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 90%. Исплатилац прихода обрачунава и плаћа порез по одбитку сагласно одредбама чл. 99. и 101. Закона.

У случају када носилац пољопривредног газдинства, односно лице које доприносе за обавезно социјално осигурање плаћа по решењу као осигураник по основу пољопривредне делатности у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање, односно лице које је корисник пољопривредне пензије, оствари приход од продаје шумских плодова – тартуфа, не плаћа се порез на доходак грађана.

4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу примања запосленог за случај

рођења детета, које је као право запосленог регулисано колективним уговором код послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-399/2018-04 од 07.02.2019. год.)

Како наводите, у колективном уговору код послодавца, у делу под називом „Остала примања” уређено је право на помоћ запосленом за рођење детета, у висини износа две просечне зараде по запосленом исплаћене код послодавца за месец који претходи месецу у којем се врши исплата.

Према члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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

Одредбом члана 18. став 1. тачка 12) Закона прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу солидарне помоћи за случај рођења детета до висине просечне зараде исплаћене у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, по новорођеном детету.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Изузетно од става 1. тог члана, у основицу доприноса за запослене и за послодавце не урачунавају се примања која запослени оствари од послодавца, на која се не плаћа порез на зараде сагласно закону којим се уређује порез на доходак грађана (члан 13. став 5. Закона о доприносима).

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18 – др. пропис) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. тог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом у смислу става 1. тог члана закона сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (став 2. тог члана Закона о раду). Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду).

Одредбом члана 120. тачка 4) Закона о раду, прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на друга примања.

Имајући у виду наведено, када сагласно колективном уговору код послодавца запослени оствари друго примање у виду помоћи

за случај рођења детета, до висине неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 12) Закона (до висине просечне зараде исплаћене у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, по новорођеном детету), тако остварено примање предмет је пореског ослобођења и не подлеже плаћању пореза на доходак грађана на зараде, као ни доприноса за обавезно социјално осигурање.

Међутим, ако се наведено примање запосленог исплаћује преко прописаног неопорезивог износа, оно представља део зараде (за износ изнад неопорезивог износа) и подлеже плаћању пореза и доприноса по основу зараде.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. На који рачун се уплаћује републичка административна такса за мишљења која издају министарства (чл. 80. Закона о државној управи), као и висина таксе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00076/2019-04 од 28.02.2019. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 5. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 – др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18 и 95/18, 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. У Одељку Б Тарифе прописане су конзуларне таксе.

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

Према одредби члана 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.

Одредбама члана 16. ст. 1. и 3. Закона прописано је да се такса у Републици Србији уплаћује на прописани уплатни рачун

јавних прихода. Приход од такси прописаних Законом припада буџету Републике Србије.

Тарифним бројем 2. Одељка А Тарифе републичких административних такси прописно је да се за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, физичком лицу, плаћа такса у износу од 1.550 динара, односно за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику, односно физичком лицу уписаном у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, плаћа такса у износу од 12.630 динара.

Указујемо да су Правилником о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Службени гласник РС”, бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 36/18, 44/18 – други пропис и 104/18, у даљем тексту: Правилник) прописани, између осталог, рачуни за уплату јавних прихода на које се уплаћују јавни приходи и примања (па и рачун на који се уплаћују републичке административне таксе). У складу са Правилником, републичке административне таксе, између осталог и такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, уплаћују се на рачун број: 840-742221843-57.

2. Да ли страни држављанин (држављанин Народне Републике Кине) када поднесе надлежном органу захтев за издавање одобрења за привремени боравак у Републици Србији по основу учења српског језика, може бити ослобођен плаћања републичке административне таксе као учесник

међууниверзитетског пројекта који је део међудржавног пројекта наведеног у захтеву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00007/2019-04 од 18.02.2019. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 – др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 12/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18 и 95/18, 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.

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

Према одредби члана 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 одредбама члана 19. став 1. тач. 13) и 16) Закона, не плаћа се такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором, односно за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе посебно прописано Тарифом.

Одредбом члана 21. Закона прописано је да страни држављани, под условом узајамности, имају права на таксено

ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страном лице држављанин.

У Одељку А Тарифе републичких административних такси, у Тарифном броју 1. прописна је такса за захтев, ако тим законом није друкчије прописано, у износу од 310 динара.

Тарифним бројем 37. став 1. тач. 6), 7) и 8) у Одељку А Тарифе прописано је да се републичка административна такса плаћа за издавање путне исправе, путног листа, односно виза за стране држављане и за лица без држављанства, и то за привремени боравак до три месеца у износу од 11.320 динара, за привремени боравак преко три месеца до једне године у износу од 16.940 динара и за привремени боравак преко једне године у износу од 26.820 динара. У оквиру напомене уз наведени тарифни број прописано је да се за сваку нову визу из става 1. тог тарифног броја плаћа одговарајућа такса, као и случајеви у којима се може остварити право на таксено ослобођење.

У ставу 2. Напомене уз Тарифни број 37. у Одељку А Тарифе прописано је да таксу за одобрење за привремени боравак не плаћају страни држављани који у Републици Србији бораве ради школовања, односно стручног усавршавања, као стипендисти Владе.

У ставу 8. Напомене уз Тарифни број 37. у Одељку А Тарифе прописано је да таксе из става 1. тач. 4), 6) и 7) овог тарифног броја не плаћају свештеници и верски службеници који су страни држављани на служби у својим црквама и верским заједницама у Републици Србији, као ни лица која у оквиру организоване научно-техничке сарадње долазе у Републику Србију.

Према одредбама члана 40. став 1. Закона о странцима („Службени гласник РС”, бр. 24/18), привремени боравак је дозвола боравка страног држављанина у Републици Србији и може да се одобри странцу који намерава да борави у Републици Србији дуже од 90 дана по основу из тач. 1) до 14) става 1. тог члана, а у ставу 1.

тачка 2) тог члана је прописано да се дозвола за привремени боравак може одобрити по основу школовања или учења српског језика.

Одредбом члана 40. став 3. Закона о странцима прописано је да странац коме је привремени боравак одобрен по неком од основа прописаних у ставу 1. тог члана, дужан да у Републици Србији борави у складу са основом због које му је боравак одобрен.

Одредбом члана 41. став 1. Закона о странцима прописано је да захтев за одобрење, односно продужење привременог боравка странац подноси лично надлежном органу на прописаном обрасцу.

Одредбом члана 3. став 1. Закона о потврђивању споразума између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине о међусобном укидању виза за носиоце обичних пасоша („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 11/16) прописано је да држављани државе једне од уговорних страна дужни су да поштују законе и прописе који су на снази на територији друге уговорне стране током свог боравка на тој територији осим ако није другачије предвиђено међународним уговором чије су обе државе уговорне стране.

Сходно наведеном, када страни држављанин (у конкретном случају, држављанин Народне Републике Кине као учесник у међууниверзитетском пројекту, који је, према наводима из дописа, део међудржавног пројекта „Један појас, један пут“) надлежном органу у Републици Србији поднесе захтев да му се изда одобрење привременог боравка дуже од 90 дана у Републици Србији по основу учења српског језика, у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона о странцима, плаћа таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе и таксу за одобрење привременог боравка прописану Тарифним бројем 37. Одељка А Тарифе у складу са Законом.

Имајући у виду да држављанин Народне Републике Кине подноси захтев надлежном органу за одобрење привременог боравка дуже од 90 дана у Републици Србији по основу учења српског језика,

у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона о странцима и да је дужан да у Републици Србији борави у складу са основом због које му је боравак одобрен, не може бити ослобођен плаћања предметне таксе, у складу са ставом 8. Напомене уз Тарифни број 37. Одељка А Тарифе, којим је прописано ослобођење од плаћања таксе за одобрење привременог боравка странца у Републици Србији по основу доласка у Републику Србију у оквиру организоване научно-техничке сарадње.

3. Ако се захтев органу подноси електронским путем, када настаје таксена обавеза за захтев и за списе и радње који се у складу са тим захтевом доносе односно врше?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00098/2019-04 од 18.02.2019. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 – др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18 и 95/18, 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).

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

У складу са одредбама члана 5. став 1. Закона прописано је да ако Тарифом није друкчије прописано, таксена обавеза настаје: 1) за захтеве у тренутку њиховог подношења; 2) за решења, дозволе и друге исправе – у тренутку подношења захтева за њихово издавање; 3) за управне радње – у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи.

Одредбом члана 5. став 2. Закона, прописано је да изузетно од става 1. тог члана, ако се захтев подноси електронским путем, таксена обавеза за захтев и за списе и радње који се у складу са тим захтевом доносе, односно врше, настаје по њиховом издавању.

Према одредби члана 6. Закона, такса се плаћа у тренутку настанка таксене обавезе, ако Законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да се такса 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 одредби члана 17. став 1. Закона прописано је да се у погледу повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није посебно прописано тим законом, сходно примењују прописи којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано у износу од 310 динара.

Тарифним бројем 11. Одељка А Тарифе прописано је да се за уверење, односно потврду, ако Законом није друкчије прописано, плаћа такса у износу од 310 динара.

Сходно наведеном, када обвезник таксе поднесе захтев надлежном органу за издавање уверења електронским путем, плаћа таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе у износу од 310 динара и таксу за уверење, односно потврду, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 310 динара у тренутку настанка таксене обавезе, односно одмах по издавању уверења, у складу са Законом.

Напомињемо да се у случају захтева поднетих електронским путем уколико таксена обавеза није измирена по издавању уверења, у погледу принудне наплате примењују одредбе члана 17. став 1. Закона.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је пољопривредно земљиште чија се намена мења површине мање од 10 ари и за које у 2018. години, као години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта, актом јединице локалне самоуправе нису утврђене цене за пољопривредно земљиште ни у једној зони?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00040/2019-04 од 26.02.2019. год.)

Према одредби члана 44. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон) основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта.

Основица за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, односно основица за пољопривредно земљиште које је ослобођено плаћања пореза на имовину утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину (члан 44. став 2. Закона).

Према одредби члана 44. став 4. Закона, уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Према томе, када за пољопривредно земљиште није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена (без обзира на разлог), Законом је прописано да се основица утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину. Уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, основицу утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописима којим се уређује поступак експропријације.

У конкретном случају, када је поднет захтев за промену намене пољопривредног земљишта површине мање од 10 ари, које у складу са законом који уређује порез на имовину није предмет опорезивања порезом на имовину, па самим тим није ни утврђен порез у години која претходи, а актом јединице локалне самоуправе општине за претходну годину нису биле утврђене цене пољопривредног земљиште ни у зони, ни у граничним зонама, основицу за промену намене пољопривредног земљишта, у складу са Законом, чини вредност пољопривредног земљишта коју утврђује овлашћени судски вештак.

2. Плаћање накнаде за коришћење јавне површине у случају када обвезник накнаде користи простор на јавној површини један, два или више дана у месецу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00897/2019-04 од 26.02.2019. год.)

Према одредби члана 236. став 1. тачка 1) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон) прописано је, између осталог, да су накнаде за

коришћење јавне површине накнаде за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности.

Ставом 2. истог члана Закона утврђено је да се под коришћењем простора на јавној површини у пословне и друге сврхе сматра заузеће јавне површине: објектом привременог коришћења: киоск, тезга, башта, апарат за сладолед, банкомат, аутомат за продају штампе, покретни објекат за продају робе на мало и вршење занатских и других услуга, монтажни објекат за обављање делатности јавних комуналних предузећа, телефонска говорница и слични објекти, башта угоститељског објекта, за забавни парк, циркус, спортске терене, за одржавање концерата, фестивала и других манифестација, за одржавање спортских приредби, за објекте и станице за изнајмљивање бицикла, за коришћење посебно обележеног простора за теретно возило за снабдевање, односно за почетну обуку возача и друго.

Коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе односи се на привремено коришћење простора на јавној површини и не обухвата коришћење трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре (став 3. члана 236. Закона).

Одредбама става 4. истог члана Закона прописано је да је јавна површина у смислу закона површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима: јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.), трг, јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.), јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

Одредбама члана 240. Закона прописано је, између осталог, да се утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења

тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, да накнаду утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем, да је обвезник накнаде дужан да утврђену обавезу по основу накнаде плати до 15. у месецу за претходни месец, а за месеце за које је обавеза доспела у моменту уручења решења у року од 15 дана од дана достављања решења, као и то да се против решења може изјавити жалба министарству у чијој су надлежности послови финансија, преко надлежног органа јединице локалне самоуправе.

С тим у вези, када корисник јавне површине користи простор на јавној површини (јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.), трг, јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.), јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине), у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности, плаћа накнаду за коришћење јавне површине према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, утврђену решењем органа јединице локалне самоуправе надлежног за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода.

Према томе, када обвезник накнаде користи простор на јавној површини један, два или више дана у месецу, плаћа накнаду утврђену решењем, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта, на јавној површини, органу јединице локалне самоуправе надлежном за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода, у року од 15 дана од дана достављања решења.

3. Да ли се може примењивати Одлука о накнади за заштиту и унапређивање животне средине на територији града Београда

(„Службени гласник града Београда”, бр. 96/14, 125/16, 95/17 и 118/18), донета у складу са овлашћењем из члана 87. став 1. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04 ... и 76/18)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00120/2019-04 од 26.02.2019. год.)

Према одредби члана 195. став 2. Устава Републике Србије прописано је да статуту, одлуке и сви други општи акти аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе морају бити сагласни са законом.

У складу са чланом 134. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон) обвезник накнаде за заштиту и унапређивање животне средине је:

1) правно лице и предузетник које обавља одређене активности које утичу на животну средину, односно физичко лице које утиче на животну средину;

2) власник теретних возила, односно лица која обављају транспорт нафте и нафтних деривата, односно сировина, производа и полупроизвода хемијских и других опасних материја из индустрије или за индустрију на територији јединице локалне самоуправе са статусом угрожене животне средине на подручју од значаја за Републику Србију.

У складу са чланом 276. став 1. Закона, правно лице и предузетник који обавља активности које утичу на животну средину у складу са Уредбом о одређивању активности чије обављање утиче на животну средину („Службени гласник РС”, бр. 109/09 и 8/10) плаћа накнаду за заштиту и унапређивање животне средине по основу обављања одређених активности које утичу на животну средину у периоду од 1. јануара 2019. године до 1. марта 2019. године, на основу укупног износа који је утврђен за 2018. годину сразмерно наведеном периоду по основу члана 87. став 3. тач. 1) и

2) Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон, 43/11 – УС, 14/16 и 76/18), у једнаким месечним ратама, у року од 15 дана по истеку месеца за претходни месец.

Према одредби члана 277. став 3. Закона, до доношења подзаконских аката на основу овлашћења из Закона, примењиваће се подзаконски акти донети на основу закона који даном примене овог закона престају да важе, ако нису у супротности са овим законом.

Сходно одредби члана 278. став 1. тачка 10) Закона, даном почетка примене Закона престају да важе одредбе члана 27. ст. 5–7, одредбе члана 85, одредбе члана 85а ст. 3. и 4, као и одредбе члана 86, одредбе члана 87. осим става 3. тачке 3) и става 6. истог члана и одредбе члана 88. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон, 43/11 – УС, 14/16 и 76/18).

У смислу одредбе члана 279. Закона, овај закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”, а примењиваће се од 1. јануара 2019. године, осим одредаба чл. 134–139. овог закона које ће се примењивати од 1. марта 2019. године, као и одредаба чл. 154–164. овог закона које ће се примењивати од 1. јануара 2020. године.

Одредбе члана 87. став 3. тачка 3) и став 6. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон, 43/11 – УС, 14/16 и 76/18), као и акта јединица локалне самоуправе која су донета на основу члана 87. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон, 43/11 – УС, 14/16 и 76/18) престају да важе 1. марта 2019. године (члан 278. став 2. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. Одлуке о накнади за заштиту и унапређивање животне средине на територији града Београда („Службени гласник града Београда”, бр. 96/14, 125/16, 95/17 и 118/18) накнада за заштиту и унапређивање животне средине

прописује се по основу коришћења стамбених и пословних зграда, станова и пословних просторија за становање, односно обављање пословне делатности.

Према томе, даном почетка примене Закона престао је да важи, између осталог, а у вези са накнадом за заштиту и унапређивање животне средине, члан 87. Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС”, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон, 43/11 – УС, 14/16 и 76/18, у даљем тексту: Закон о заштити животне средине), осим става 3. тачке 3. којом је прописано да се накнада прописује по основу транспорта нафте и нафтних деривата, као и сировина, производа и полупроизвода хемијских и других опасних материја из индустрије или за индустрију на територији јединице локалне самоуправе са статусом угрожене животне средине на подручју од значаја за Републику Србију.

Како је у вашој Одлуци о накнади за заштиту и унапређивање животне средине прописана само накнада из члана 87. став 3. тачка 1) Закона о заштити животне средине, односно накнада по основу коришћења стамбених и пословних зграда, станова и пословних просторија за становање, односно обављање пословне делатности (које су даном почетка примене Закона престале да важе, у складу са чланом 278. став 1. тачка 10) Закона), а да сходно члану 195. Устава Републике Србије, одлуке јединица локалне самоуправе морају бити сагласне са законом, мишљења смо да је предметна одлука престала да важи 1. јануара 2019. године, јер су њене одредбе у супротности са одредбама Закона, односно са чланом 87. Закона о заштити животне средине, које су ступиле на снагу истог дана.

Истичемо да одлуке о накнади за заштиту и унапређивање животне средине јединица локалне самоуправе чије одредбе се односе на накнаду по основу транспорта нафте и нафтних деривата, као и сировина, производа и полупроизвода хемијских и других опасних материја из индустрије или за индустрију на територији јединице локалне самоуправе са статусом угрожене животне средине

на подручју од значаја за Републику Србију донете на основу члана 87. ст. 1. и 2. Закона о заштити животне средине остају на снази до 1. марта 2019. године.

Напомињемо да су обвезници накнаде за заштиту и унапређивање животне средине за јануар и фебруар 2019. године само правно лице и предузетник који обавља активности које утичу на животну средину у складу са Уредбом о одређивању активности чије обављање утиче на животну средину („Службени гласник РС”, бр. 109/09 и 8/10), сходно одредби члана 276. став 1. Закона.

ТРОШКОВИ ПРУЖАЊА ЈАВНЕ УСЛУГЕ

1. Да ли би Агенција за енергетику Републике Србије могла, применом одредаба члана 7. Правилника о методологији и начину утврђивања трошкова пружања јавне услуге, да донесе нову одлуку о висини трошкова за издавање лиценци за обављање енергетске делатности без поновног подношења захтева за сагласност Министарству финансија, у којој би применила „кумулятивни индекс” за протекли период у коме није вршено усклађивање?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00141/2019-04 од 28.02.2019. год.)

Одредбом члана 1. Правилника о методологији и начину утврђивања трошкова пружања јавне услуге („Службени гласник РС”, бр. 14/13, 25/13 – испр. и 99/13, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се тим правилником уређује методологија и начин утврђивања трошкова пружања јавне услуге за коју се наплаћује такса (у даљем тексту: Методологија).

У складу са чланом 4. Правилника, утврђивање висине таксе заснива се на стварним трошковима надлежног субјекта у пружању јавне услуге, по врсти јавне услуге, који су настали у претходних 12 месеци, рачунајући од почетка другог полугодишта календарске године која претходи години у којој се утврђују таксе.

Према одредби члана 7. став 2. Правилника, уколико се актом о утврђивању висине таксе, чија је висина претходно утврђена у складу са Методологијом, не врши повећавање висина таксе већ само њено усклађивање индексом потрошачких цена у Републици Србији према подацима републичког органа надлежног за послове статистике у претходних 12 месеци или се врши смањење висине таксе, сматра се да је дата сагласност надлежног органа.

Одредбом члана 51. став 2. тачка 1) Закона о енергетици („Службени гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18 – други закон) прописано је да Агенција за енергетику Републике Србије (у даљем тексту: Агенција) доноси, између осталог, и акт о висини трошкова за издавање лиценци за обављање енергетске делатности из члана 20. став 1. тог закона. Према одредби члана 51. став 3. тог закона прописано је да на акт из става 2. тачка 1) тог члана сагласност даје министарство надлежно за послове финансија.

Према одредби тачке 1. Одлуке о висини трошкова за издавање лиценци за обављање енергетске делатности („Службени гласник РС”, бр. 13/16, у даљем тексту: Одлука), том одлуком утврђује се накнада за пружање услуга из надлежности Агенције за енергетику Републике Србије – издавање лиценци за обављање енергетске делатности које су одређене законом којим се уређује област енергетике. Под накнадом из става 1. те тачке подразумева се трошак који агенција има у процесу утврђивања испуњености услова за обављање енергетских делатности за које је потребна

лиценца и издавања лиценци из надлежности агенције, а које имају карактер јавних услуга у смислу прописа којима се уређује буџетски систем. Тачком 2. Одлуке прописана је висина накнаде за издавање лиценци за обављање енергетске делатности.

Одредбом тачке 7. Одлуке прописано је да се та одлука, по добијању сагласности Министарства финансија, објављује у „Службеном гласнику Републике Србије” и ступа на снагу осмог дана од дана објављивања. Дакле, Одлука је ступила на снагу 27. фебруара 2016. године.

Како наводите у допису, од када је Одлука ступила на снагу (27. фебруара 2016. године) до данас, Агенција за енергетику Републике Србије није вршила усклађивање висине такси прописаних том одлуком, са индексом потрошачких цена у Републици Србији према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, у складу са чланом 7. став 2. Правилника.

Према томе, мишљења смо да уколико надлежни орган није вршио усклађивање висине такси прописаних Одлуком у претходним годинама индексом потрошачких цена у Републици Србији према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, а потом жели да донесе нову Одлуку у којој би висину прописаних такси утврдио усклађивањем износа из претходне одлуке кумулативним индексом потрошачких цена за цео период за који није вршено усклађивање, такво утврђивање висине таксе би представљало повећање висине таксе које не може да се врши

без сагласности надлежног органа. Наведено из разлога што се у складу са чланом 7. став 2. Правилника само усклађивање индексом потрошачких цена у Републици Србији према подацима републичког органа надлежног за послове статистике у претходних 12 месеци не сматра повећањем висине таксе за које је потребна сагласност надлежног органа.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво које је прешло из категорије микро у мало правно лице и почело да примењује Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП), може да настави да води инвестиционе некретнине по набавној вредности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00047/2019-16 од 04.02.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС”, бр: 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 21. став 1. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП.

Решење министра финансија број: 401-00-3683/2018-16 од 16.10.2018. године, о утврђивању превода МСФИ за МСП, објављено је заједно са текстом превода МСФИ за МСП у „Службеном гласнику РС”, број: 83/18 од 29. октобра 2018. године.

Према подацима из предметног захтева, привредно друштво које је било разврстано као микро правно лице у складу са Законом је преласком у категорију мала правна лица сада у обавези да примењује МСФИ за МСП. У захтеву је додатно истакнуто да привредно друштво није ентитет са јавном одговорношћу и да је руководство истог донело одлуку да ће наставити да води инвестиционе некретнине у пословним књигама по набавној вредности.

Одељак 16. (*Инвестиционе некретнине*) параграф 1. МСФИ за МСП примењује се на рачуноводствено обухватање инвестиција у земљиште или објекте које задовољавају дефиницију инвестиционих некретнина дату у параграфу 16.2 и неких учешћа у некретнинама које држи корисник лизинга у пословном лизингу (видети 16.3) која се третирају као инвестиционе некретнине. Само инвестиционе некретнине чија се фер вредност може поуздано одмеравати, без прекомерних трошкова или напора на континуираној основи се рачуноводствено обухватају у складу са овим одељком по фер вредности кроз добитак или губитак. Све друге инвестиционе некретнине се рачуноводствено обухватају коришћењем модела набавне вредности из Одељка 17 *Некретнине, њихово пројектовање и опрема* и остају под делокругом Одељка 17 осим уколико поуздано одмеравање фер вредности не постане доступно и уколико се не очекује да ће фер вредност бити поуздано мерљива на континуираној основи.

У складу са параграфом 5. Одељка 16. МСФИ за МСП прописано је да ентитет почетно одмерава инвестиционе некретнине по набавној вредности. Набавна вредност прибављене инвестиционе некретнине обухвата њену куповну цену и све директно приписиве издатке, попут накнада за правне и посредничке услуге, таксе за пренос имовине и осталих трошкова трансакција.

Инвестиционе некретнине чија се фер вредност може поуздано одмерити без прекомерних трошкова или напора треба да се одмеравају по фер вредности на сваки датум извештавања са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак. Ако се учешће у некретнинама које се држе под лизингом класификује као инвестиционе некретнине, ставка која се рачуноводствено обухвата по фер вредности је то учешће, а не основна некретнина. У параграфима 11.27-11.32 се даје упутство за одређивање фер вредности. Ентитет треба рачуноводствено да обухвата све остале инвестиционе некретнине коришћењем модела набавне вредности датог у Одељку 17 (*Некрећнине, њосџројења и оџрема*).

Примена неког захтева МСФИ за МСП би подразумевала непотребне трошкове или напоре од стране малих и средњих правних лица ако би инкрементални трошкови (на пример, накнаде за проценитеља) или додатни напори (на пример, ангажовање запослених) били знатно већи од користи које би они за које се очекује да ће користити финансијске извештаје малих и средњих правних лица остварили од поседовања те информације.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да мало правно лице може да настави да води инвестиционе некретнине по набавној вредности у својим пословним књигама, у складу са МСФИ за МСП, уколико је руководство након сагледавања проценило да би примена захтева да се инвестиционе некретнине одмеравају по фер вредности изазвала непотребне трошкове и напоре у смислу параграфа 2.14А – 2.14Д МСФИ за МСП. Такође, напомињемо да је у параграфу 4.2 (еа) МСФИ за МСП прописано да се у Билансу стања одвојено исказују инвестиционе некретнине по набавној вредности умањеној за амортизацију и умањење вредности.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС”, бр. 9/10), Народна

скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

РЕВИЗИЈА

1. Услови за добијање лиценце за обављање ревизије, у делу који се односи на практично радно искуство на законским ревизијама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-232/2019-16 од 22.01.2019. год.)

Законом о ревизији („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се услови и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезност ревизије, стручна оспособљеност лица и лиценце за обављање ревизије, давање и одузимање дозволе за рад друштвима за ревизију и самосталним ревизорима, надзор над обављањем ревизије, Комора овлашћених ревизора, оснивање и надлежности Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије, међународна сарадња са надлежним телима у области надзора, као и друга питања у вези са ревизијом.

Одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона прописани су услови за стицање лиценце за обављање ревизије. Сходно овим одредбама, лиценца за обављање ревизије (у даљем тексту: лиценца) је јавна исправа коју, у складу са овим законом, издаје Министарство финансија. Лиценца се издаје лицу које испуњава следеће услове:

- 1) да има положен испит за звање овлашћени ревизор;
- 2) да има стечено високо образовање на студијама другог степена у складу са законом којим се уређује високо образовање, односно на основним студијама у трајању од најмање четири године;
- 3) да има најмање три године практичног радног искуства на законским ревизијама, од којих најмање две године уз надзор лиценцираног овлашћеног ревизора. Под практичним радним искуством на законским ревизијама сматра се радно искуство, на неодређено или на одређено време, стечено у радном односу

у друштву за ревизију, односно код самосталног ревизора на пословима законске ревизије;

4) да, у складу са овим законом, не постоји забрана издавања нове лиценце, у случају ако му је лиценца раније одузета – до истека периода у коме постоји забрана издавања нове лиценце;

5) да није правоснажно осуђиван за кривична дела која га чине недостојним за обављање ових послова, у смислу члана 5. овог закона.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да се, у конкретном случају, сходно Закону, под практичним радним искуством на законским ревизијама може сматрати једино радно искуство, на неодређено или на одређено време, стечено у радном односу у друштву за ревизију, односно код самосталног ревизора на пословима законске ревизије.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ФЕБРУАРУ 2019. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Владе Државе Израел о узајамној помоћи у царинским питањима	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 02 од 18. фебруара 2019. год.</i>
Закон о потврђивању Финансијског уговора Развој речне транспортне инфраструктуре у Србији између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 02 од 18. фебруара 2019. год.</i>
УРЕДБЕ	
Уредба о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру компоненте I Инструмента претприступне помоћи (ИПА) – Помоћ у транзицији и изградња институција за период 2007–2013. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 10 од 15. фебруара 2019. год.</i>

Уредба о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) за период 2014–2020. године	<i>Сл. гласник РС, бр. 10 од 15. фебруара 2019. год.</i>
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „КРОВ 2019”	<i>Сл. гласник РС, бр. 12 од 22. фебруара 2019. год.</i>

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о измени Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности	<i>Сл. гласник РС, бр. 06 од 01. фебруара 2019. год.</i>
Правилник о измени Правилника о обрасцу појединачне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу и доприносима за обавезно социјално осигурање по одбитку на терет примаоца прихода	<i>Сл. гласник РС, бр. 06 од 01. фебруара 2019. год.</i>
Правилник о измени Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе	<i>Сл. гласник РС, бр. 08 од 08. фебруара 2019. год.</i>

Правилник о изменама и допунама Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 08 од 08. фебруара 2019. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 08 од 08. фебруара 2019. год.
Правилник о допуни Правилника о начину и поступку регистровања фактура, односно других захтева за исплату, као и начину вођења и садржају централног регистра фактура	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 08 од 08. фебруара 2019. год.
Правилник о начину и садржају извештавања о планираним и извршеним расходима за плате у буџетима локалне власти у 2019. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 15. фебруара 2019. год.
ОДЛУКЕ	
Одлука о износима просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза на дуванске прерађевине	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 12 од 22. фебруара 2019. год.

ОСТАЛО	
ИЗНОС највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2018. годину	<i>Сл. гласник РС, бр. 06 од 01. фебруара 2019. год.</i>
ДОПУНСКИ КОМЕНТАР Комбиноване номенклатуре Европске уније	<i>Сл. гласник РС, бр. 11 од 20. фебруара 2019. год.</i>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132