

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 3  
март 2019.  
година LIX  
ISSN 0354 - 3242

---

**БИЛТЕН**  
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА  
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 3  
март 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](http://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](mailto: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 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

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

---

---

**САДРЖАЈ**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

1. Услови за примену одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања, односно обавезе нерезидента да докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је стварни власник прихода у случају када су власници акција инострани отворени инвестициони фондови (из држава са којима је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања), при чему се дивиденда исплаћује отвореном инвестиционом фонду који унутар своје групе има статус под-фонда (енг. „sub-fund“), али се потврда о резидентности издаје за „кровни фонд“ (енг. „umbrella-fund“)..... 15

2. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ на свом интернет сајту, односно порталу оглашава продају добара других лица и организује испоруку продатих добара до купца, с тим да накнаду за промет добара купци добара уплаћују на рачуне продаваца добара..... 20

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман извођења радова из области грађевинарства код изградње објеката комуналне инфраструктуре – бунара и цевоводне мреже ..... 25

2. Шта чини основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге прераде зрна соје, при чему накнаду за извршену услугу обвезник ПДВ – пружалац услуге не остварује само у новцу, већ и у добрима? ..... 28

3. Порески третман испоруке алармног система и видео надзора са уградњом, односно монтажом те опреме на електричне водове, коју врши обвезник ПДВ, након чега, користећи тај

---

---

систем техничке заштите, исти обвезник ПДВ истом лицу изврши и промет услуга даљинског надгледања (мониторинг) објеката ..... 29

4. Порески третман промета услуга из области информационих технологија – испорука веб страна, чувања и одржавање веб страна, испорука програма и њихово ажурирање електронским путем искључиво привредним друштвима са седиштем у иностранству ..... 33

5. Примена одредаба члана 36б Закона о порезу на додату вредност ..... 39

6. Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ када је реч о промету отпадака од метала, у конкретном случају олово оксида, који се сматра секундарном сировином, а који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ? ..... 40

7. Порески третман промета добара и услуга у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на Западном Балкану – FAIR II“, а који се финансира средствима Владе Републике Аустрије у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње ..... 42

8. Одређивање места промета услуга у случају услуге узимања узорака земљишта уз који се врши и услуга анализе тих узорака, као и промета услуга истражног бушења земљишта ..... 43

9. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга када је реч о испоруци са склапањем и монтажом УПС уређаја, као и за промет услуге организовања обуке корисника у тренинг центру произвођача опреме (у Француској) са добијањем сервисног софтвера и фабричким пријемом опреме ..... 46

10. Одређивање места промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа саветодавне услуге Развојној банци Савета Европе са седиштем у Паризу ..... 50

---

- 
11. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ који се, између осталог, бави позоришном продукцијом, на основу уговора закљученог са позориштем, изврши пренос новчаних средстава позоришту у циљу стварања позоришне представе односно у случају када, на основу закљученог уговора, обвезник ПДВ и позориште изврше тзв. заједничко улагање у стварање позоришне представе..... 52
12. Порески третман промета услуге давања у закуп паркиралишта – асфалтираног земљишта на којем се налази рампа..... 56
13. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, изврши испоруку добара која чине електро инсталације, односно расветних уређаја са уградњом, односно постављањем тих добара?..... 57
14. Да ли обвезник из Краљевине Шпаније има право на рефакцију ПДВ? ..... 62
15. Порески третман промета из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ изврши испоруку са уградњом грађевинског материјала – паркета, односно других подних облога, тако што у једном пореском периоду достави наручиоцу добра, а у другом пореском периоду изврши уградњу тих добара, при чему је у уговору посебно одређена накнада за добра – подне облоге и накнада за услугу – уградњу подних облога ..... 63
16. Да ли постоји могућност остваривања пореског ослобођења за услуге организовања курса „Прва помоћ код деце” од стране обвезника ПДВ – Универзитетске дечје клинике? ..... 66
17. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ – произвођач изврши промет добара и по том основу од купца добара или трећег лица потражује накнаду у износу нижем од цене коштања тих добара ..... 67
18. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских
-

---

и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија ..... 69

19. Да ли се премија коју Фудбалски савез Србије уплаћује професионалном спортисти – члану фудбалске репрезентације Србије урачунава у износ укупног промета за обавезно евидентирање у систем ПДВ? ..... 71

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман накнаде за промет производа између привредних друштава која послују унутар Групе X&Y („X&Y” Група) ..... 73

2. Обрачун амортизације у складу са одредбама закона који уређује опорезивање добити правних лица ..... 76

3. Опорезивање прихода оствареног од продаје непокретности на територији Републике Србије од стране Амбасаде Јапана. 79

4. Порески третман прихода Града Крагујевца оствареног по основу дивиденде ..... 80

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се и од када за зграде у изградњи површине преко 500m<sup>2</sup>, за које обавеза по основу пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге настаје у складу са чланом 10. став 3. Закона о порезима на имовину, вредност која чини пореску основицу може умањити за амортизацију у складу са чланом 5. тог закона? ..... 83

2. Да ли јавно предузеће може остварити ослобођење од пореза на имовину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину, ако је, како се наводи, то јавно предузеће корисник јавних средстава – тип КЈС 7, „финансира се из буџета града Крагујевца средствима субвенција преко надлежне Управе за инвестиције и укључено је у консолидовани рачун трезора”, има отворен рачун само у Управи за трезор и „не остварује друге

---

---

приходе на тржишту, а средствима субвенција измирује само текуће трошкове и расходе зарада запослених”? ..... 85

3. Да ли је правно лице – купац пословне зграде, односно дела пословне зграде, у својини Републике Србије обвезник пореза на имовину за ту непокретност? ..... 86

4. Допуна мишљења Број: 430-00-00187/2018-06 од 11. јануара 2019. године, а у вези разврставања земљишта за сврху утврђивања основице пореза на имовину..... 87

5. Да ли се на територији јединице локалне самоуправе чија је скупштина донела одлуку о стопи амортизације од 0,8% за коју се умањује вредност непокретности обвезника који не води пословне књиге која чини основицу пореза на имовину, код утврђивања пореза по том основу за кућу за становање изграђену 2018. године вредност те куће која чини пореску основицу умањује за амортизацију или не, с обзиром на то да није истекла календарска 2019. година? ..... 89

6. Да ли се плаћа порез на изграђену зграду у којој се налази Амбасада која је у својини државе Тунис, као и да ли су Амбасада Туниса и чланови дипломатског кора обавезни да плаћају порез приликом куповине непокретности у Републици Србији? .... 90

7. Да ли је физичко лице до 2018. године било обвезник пореза на имовину за непокретности на територији Републике Србије на којима је било имаца права својине, за време док су му биле привремено одузете од стране Дирекције за управљање одузетом имовином? ..... 93

8. Да ли у случају закључења уговора о купопродаји непокретности са једним супружником као купцем, уз који није достављена изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ посебној имовини једног од супружника, супружник купца постаје обвезник пореза на имовину по основу стечене заједничке својине сходно члану 7. став 5. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова? ..... 96

---



---

Да ли супружник који није наведен у уговору као купац постаје порески обвезник самим закључењем уговора о купопродаји или уписом заједничке својине у катастар непокретности? ..... 96

Да ли у том случају супружници имају једнако учешће у заједничкој својини на непокретности, тако да пореске пријаве подносе са истим учешћем у површини непокретности? ..... 96

9. У коју групу непокретности се, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава ветропарк као недељива функционална целина, коју чини већи број ветрогенератора и других објеката (нпр. командна зграда, енергетски трансформатори, објекат разводног постројења сопствене потрошње, мрежа подземних оптичких каблова, приступни путеви и др.) и земљиште на коме су ти објекти изграђени које је по врсти делом грађевинско, пољопривредно и друго, при чему је то земљиште делом у својини инвеститора ветропарка, а делом у дугорочном закупу? ..... 102

Шта чини основицу пореза на имовину с обзиром да су то „новоизграђени” објекти? ..... 102

10. Да ли основицу пореза на имовину за непокретности (укључујући и инвестиционе непокретности) малог правног лица, које примењује МСФИ за МСП, чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника? ..... 109

11. Да ли фер вредност непокретности чини основицу пореза на имовину за непокретности микро правног лица које примењује МСФИ за МСП као рачуноводствену политику усвојену на нивоу целе Групе повезаних лица? ..... 112

12. Које доказе треба да поднесу обвезници пореза на имовину за сврху остваривања пореског ослобођења за објекте за примарну пољопривредну производњу ако ти обвезници, „у свом домаћинству имају више економских објеката од преко 200m<sup>2</sup> који им служе за смештај механизације и регистровано пољопривредно газдинство”, како би надлежни орган јединице локалне самоуправе „са сигурношћу могао да утврди да обављају

---

---

пољопривредну делатност и остварују приходе по том основу, с обзиром на то да своје производе продају другим физичким лицима или на пијаци и не воде пословне књиге, нити имају било какву евиденцију о промету својих производа”?..... 114

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Годишњи порез на доходак грађана за 2018. годину ..... 117
  2. Да ли је физичко лице – нерезидент Републике Србије које својим уметничким радом, који је физички обављен на територији стране државе, као аутор вајарског дела, оствари ауторску накнаду од стране наручиоца посла и уједно домаћег исплатиоца – Фондације, порески обвезник по основу наведеног прихода?..... 126
  3. Опорезивање капиталног добитка по основу прихода које физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву у случају када је уговором о продаји удела прецизирано да ће купац иницијалну цену за удео исплатити у више делова у уговореном року од пет година, с тим да је иницијална цена подложна смањењу до кога ће доћи сходно условима предметног уговора, па ће коначна цена бити позната по истеку уговореног рока од пет година ..... 128
  4. Утврђивање набавне цене удела у случају када је удео у привредном друштву стечен уносом неновчаног улога – непокретности ..... 132
  5. Утврђивање набавне цене за сврху одређивања капиталног добитка при продаји непокретности коју је порески обвезник сам изградио ..... 135
  6. Порез на капитални добитак по основу прихода који физичко лице оствари од продаје удела у привредном друштву ..... 136
  7. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен у 2018. години, сагласно вансудском поравнању по основу неисплаћених зарада за претходни период..... 140
-

---

8. Порески третман пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд који послодавац плаћа из зараде запосленог – члана добровољног пензијског фонда ..... 142

9. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен у 2018. години по основу неисплаћених зарада, према судској одлуци донетој у радном спору ..... 143

#### ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Могућност отписа дугованог пореза ..... 147

2. Услови за одлагање плаћања дугованог пореза, односно ослобађања од акциза..... 149

3. Појашњење појма застарелост пореза ..... 155

4. Обезбеђивање средства обезбеђења од стране пореског обвезника у поступку одобравања одлагања плаћања дугованог пореза ..... 158

5. Да ли су мишљења Министарства финансија у поступку утврђивања локалних комуналних такси обавезујућа за поступање локалне пореске администрације и од када?..... 161

6. Поступање Пореске управе приликом издавања уверења о измиреним пореским обавезама ..... 163

7. Да ли постоји законска могућност да правно лице које има више плаћени порез путем прекњижавања искористи тај више плаћени порез за плаћање пореске обавезе повезаног правног лица? ..... 165

8. Правна судбина пореске обавезе пореза на имовину у случају смрти физичког лица, као и обавезност аката Министарства финансија за поступање Пореске управе ..... 168

9. Достављање пореских решења преко службеног лица пореског органа..... 170

---

---

10. Поступање надлежног пореског органа по захтеву наследника за отпис дугованог пореза по основу застарелости ..... 173

11. Садржина записника који се доноси у пореској контроли ..... 177

### **РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ**

1. Примена одредаба члана 14. став 4. Закона о републичким административним таксама, тј. да ли је за покретање поступка принудне наплате надлежан првостепени орган управе, као орган који обавља поверене послове или другостепени орган који одлучује у поступку по жалби поднетој на одлуку првостепеног органа и с тим у вези да ли је Законом о пореском поступку и пореској администрацији или неким другим законом прописан минимални износ испод којег покретање поступка принудне наплате не би било исплативо? ..... 181

2. Како да надлежни орган утврди да ли је таксени обвезник уплатио прописани износ републичке административне таксе за давање мишљења о примени републичких прописа? ..... 184

### **АКЦИЗЕ**

1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – течни нафтни гас – пропан, који се користи у индустријске сврхе, у конкретном случају, за поступак сушења и досушивања лековитог биља, који се обавља у оквиру Сектора Ц – Прерађивачка индустрија Класификације делатности ... 187

2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – euro dizel, који су набављени за транспортне сврхе у периоду од 12.02.2018. године до 27.08.2018. године, у коме привредно друштво није поседовало лиценцу за превоз, нити је благовремено поднело захтев за добијање лиценце за превоз, а у складу са прописима којима се регулише област друмског превоза терета..... 190

---

---

3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности, који се користе као енергетска горива у индустријске сврхе, када привредни субјекти деривате нафте, односно биотечности користе као енергетско гориво у оквиру Сектора Ц – Прерађивачка индустрија, Грана 10.5 Производња млечних производа, Група 10.51 Прерада млека и производња сирева, за обављање делатности производње киселог млека, која као таква није дефинисана Уредбом о Класификацији делатности ..... 194

4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, за превоз робе у домаћем и међународном саобраћају, који су набављени у једном кварталу, а нису у потпуности утрошени у кварталу у којем су набављени ..... 198

5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе у случају када се деривати нафте – гасно уље (euro dizel), користе за загревање пословног простора – самоуслугне аутоперионице, која се током зимских месеци загрева системом подног грејања, тако да се деривати нафте набављају у малопродајним објектима код овлашћеног дистрибутера који се бави продајом деривата нафте, а плаћање истих се врши у готовом новцу, при чему се уз фискални исечак добија и готовински рачун који садржи све податке о купцу нафтних деривата, као и о износу плаћене акцизе ..... 202

#### **НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА**

1. Утврђивање накнаде за коришћење јавне површине и накнаде за коришћење природног лековитог фактора ..... 207

2. Начин администрирања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине ..... 212

3. Који орган је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта? ..... 213

---

- 
4. Да ли јавно преузеће које сматра да је ослобођено од плаћања накнаде за промену намене пољопривредног и шумског земљишта у грађевинско земљиште мора да поднесе захтев за промену намене или се намена мења по сили закона?..... 215
5. Који орган је надлежан за слање опомене обвезнику у случају када накнада за примењена геолошка истраживања, односно накнада за задржавање права на истражни простор, односно накнада за коришћење ресурса и резерви минералних сировина није плаћена у целости или делимично? ..... 218
6. Накнаде за воде ..... 221
7. Који орган на нивоу локалне самоуправе је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта, као и да ли је потребно донети одговарајући акт који се односи на накнаду за промену намене пољопривредног земљишта? ..... 223
8. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је за пољопривредно земљиште чија се намена мења у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене тог земљишта основица за утврђивање пореза на имовину – вредност грађевинског земљишта? ..... 225

## ЦАРИНЕ

1. Додатно тумачење става заузетог у акту Министарства финансија бр. 483-00-02074/2018-17 од 6.12.2018. године, а који се односи на додатно тумачење израза “исто или приближно исто време“ из чл. 40. и 41. Царинског закона ..... 227
2. Накнадна контрола која је прописана чланом 103. став 1. Царинског закона и накнадна измена царинске основице у случају издавања документа о повећању, односно смањењу основице за робу која је већ увезена у Републику Србију и за коју су плаћене увозне дажбине..... 228
-

---

## **ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман дивиденди које домаће правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу из Мађарске .....233

## **ФИСКАЛНЕ КАСЕ**

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом пружања књиговодствених и услуга процене ризика радних места и безбедности на раду физичким лицима која су обвезници ПДВ и обвезници су пореза на приходе од самосталне делатности? .....235

## **ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ**

### **РАЧУНОВОДСТВО**

1. Рачуноводствени третман наплате преузетих потраживања путем преузимања имовине дужника .....237
- Рачуноводствени третман у ситуацији када друштво купује средства из стечајне масе дужника на аукцији са циљем даље продаје на тржишту .....237

## **ПОДСЕТНИК**

- Финансијски прописи донети у марту 2019. године .....241
-

---

## Ј А В Н И П Р И Х О Д И

### ПОРЕЗИ

**1. Услови за примену одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања, односно обавезе нерезидента да докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је стварни власник прихода у случају када су власници акција инострани отворени инвестициони фондови (из држава са којима је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања), при чему се дивиденда исплаћује отвореном инвестиционом фонду који унутар своје групе има статус под-фонда (енг. „sub-fund“), али се потврда о резидентности издаје за „кровни фонд“ (енг. „umbrella-fund“)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-104/2019-04 од 26.3.2019. год.)*

Како наводите, у конкретном случају, у питању је исплата дивиденде:

1. Када су власници акција инострани отворени инвестициони фондови (из држава са којима је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања), при чему се дивиденда исплаћује отвореном инвестиционом фонду који унутар своје групе има статус под-фонда (енг. „sub-fund“), али се потврда о резидентности издаје за „кровни фонд“ (енг. „umbrella-fund“). У јединственој књизи акционара резидентног исплатиоца дивиденде формално се, као акционар, води само „под-фонд“ (али не и „кровни фонд“).

Питање је да ли се потврда о резидентности која гласи на „кровни фонд“ може применити и на под-фонд и под којим условима



се „кровни фонд“ може сматрати стварним власником прихода (дивиденде)?

2. Дивиденда се исплаћује нерезидентном отвореном инвестиционом фонду, али потврда о резидентности гласи на друштво за управљање фондом (које има статус правног лица), при чему, друштво за управљање инвестиционим фондом није власник прихода (дивиденди) већ само провизије за управљање фондом, те се дивиденда преноси на сам фонд, а потом и крајњим власницима на основу инвестиционих јединица.

Питање је да ли се потврда о резидентности која гласи, искључиво, на друштво за управљање фондом, као и потврда која се издаје друштву за управљање фондом, али за фонд (тј. која садржи формулацију да се потврда издаје „ху друштву за управљање“ за „хз фонд“), могу сматрати као валидне потврде, у смислу члана 40а став 1. Закона о порезу на добит правних лица), и

Да ли се отворени инвестициони фонд може сматрати крајњим власником дивиденде или се крајњим власником дивиденде сматра власник инвестиционе јединице, те се порески третман и примена уговора о избегавању двоструког опорезивања одређује у односу на државу резидентности власника инвестиционе јединице?

Имајући у виду наведено, дајемо следећи одговор:

Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01... 95/18, у даљем тексту: ЗПДПЛ), у члану 40. став 1. тачка 1) ЗПДПЛ, прописује да се, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20 одсто обрачунава и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. ЗПДПЛ.

Сходно члану 40а став 1. ЗПДПЛ, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује

одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода.

Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“ бр. 24/01... 95/18, у даљем тексту: ЗПДПГ), у члану 61. став 1. тачка 2) ЗПДПГ, прописује да се дивиденде и учешће у добити сматрају приходом од капитала који се, сходно члану 64. став 1. ЗПДПГ, опорезује пореском стопом од 15%.

Члан 107а став 1. ЗПДПГ прописује да, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је он стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно чл. 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“ бр. 80/02 ... 95/18), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Израз „резидент државе уговорнице“, сходно решењима садржаним у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, означава лице (физичко или правно) које, према законима те државе, подлеже опорезивању у тој држави по основу свог пребивалишта, боравишта, места управе или другог мерила сличне природе.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“ бр. 98/06) у члану 16, поред осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се непосредно се примењују.

\*\*\*

С обзиром на изнето, указујемо да нам, на основу података из вашег захтева, није познат правни однос између „кровног фонда“ и под-фонда (отвореног инвестиционог фонда), односно да ли под-фонд (отворени инвестициони фонд) има статус правног лица и, ако нема, да ли је то разлог што под-фонд (отворени инвестициони фонд) не може да добије потврду о резидентности (са напоменом да, када је у питању Република Србија, отворени инвестициони фонд – у конкретном случају, под-фонд, сходно члану 42. став 1. Закона о инвестиционим фондовима – Службени гласник РС<sup>с</sup>. бр. 46/06 ... 115/14, нема својство правног лица – из ког разлога не може да добије потврду о резидентности).

С тим у вези, као и без обзира на то што се, како наводите, дивиденда исплаћује отвореном инвестиционом фонду, који унутар своје групе има статус под-фонда, за који се не издаје потврда о резидентности (већ се потврда о резидентности издаје за „кровни фонд“), сматрамо да, у конкретном случају, потврда о резидентности („кровног фонда“ или под-фонда) сама по себи није довољна за примену одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања, већ је (поред потврде о резидентности) потребно да резидент државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, уједно буде и стварни власник прихода (дивиденде).

Наведено важи и за ситуацију у којој потврда о резидентности гласи, искључиво, на друштво за управљање фондом, као и када се потврда о резидентности издаје друштву за управљање фондом али за фонд (тј. која садржи формулацију да се потврда издаје „ху друштву за управљање“ за „хз фонд“).

Под стварним власником прихода се (у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања), уопштено говорећи, сматра оно правно или физичко лице за које

се (на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја) недвосмислено, или са великим степеном вероватноће, може закључити да се приход приписује том лицу односно да, у конкретном случају, нерезидент примљеним приходом самостално и без икаквих ограничења може да располаже (да нема обавезу да приход, даље, проследи неком другом лицу).

Посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија и друга лица која се појављују у својству администратора (формалних примаоца прихода – у конкретном случају, „кровни-фонд“, под-фонд или друштво за управљање фондом), према нашем мишљењу, нису стварни власници прихода зато јер је њихово право на коришћење или уживање прихода (дивиденде) ограничено уговорном или законском обавезом да односно плаћање даље проследи другом лицу (у конкретном случају, фонду, а, потом, крајњим власницима инвестиционих јединица). Наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног документа, али се њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја који јасно показују да, у суштини, прималац прихода („кровни-фонд“, под-фонд или друштво за управљање фондом) нема право коришћења или уживања прихода. Подразумева се да је, на основу валидних чињеница и околности сваког конкретног случаја, дозвољено и доказивање супротног, односно да „кровни фонд“, под-фонд или друштво за управљање фондом нема обавезу даљег прослеђивања дивиденде власницима инвестиционих јединица.

Из наведеног произилази, а у складу са нашим разумевањем чињеница и околности у вашем захтеву, да је стварни власник дивиденде физичко или правно лице које је власник инвестиционе јединице (а не „кровни фонд“, под фонд/отворени инвестициони фонд или друштво за управљање фондом) односно да, у циљу остваривања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања, обавезу доказивања статуса резидента државе са

којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и својства стварног власника прихода има власник инвестиционе јединице (правно или физичко лице).

**2. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ на свом интернет сајту, односно порталу оглашава продају добара других лица и организује испоруку продатих добара до купца, с тим да накнаду за промет добара купци добара уплаћују на рачуне продаваца добара**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-05138/2018-04 од 18.3.2019. 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: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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).

У складу са наведеним законским одредбама, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ на свом интернет сајту, односно порталу оглашава продају добара других лица и организује испоруку продатих добара до купца, реч је о промету услуга које обвезник ПДВ пружа власницима добара. Порески третман тих услуга одређује се у складу са Законом о ПДВ. С тим у вези, накнада коју за промет добара купци добара уплаћују на рачуне продаваца добара (примаоца услуга оглашавања и организације испоруке добара) не сматра се накнадом за промет који обвезник ПДВ пружа власницима добара.

## *2. Са аспекта Закона о порезу на добити правних лица*

У складу са чланом 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДПЛ), основица пореза на добит је опорезива добит.

Сагласно одредби члана 6. став 2. ЗПДПЛ, опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

Како наводите у поднетом допису, на основу закљученог уговора о пословно-техничкој сарадњи, привредно друштво – обвезник пореза на добит правних лица, на свом интернет сајту пружа услугу оглашавања продаје робе и услуга друге уговорне стране (прималац услуге), односно организује испоруку робе (примаоца услуге) крајњим купцима. Прималац услуге се предметним уговором обавезује да ће обвезнику (пружаоцу услуге) надокнадити трошкове настале испоруком робе крајњим купцима, као и да ће плаћати месечну накнаду (на основу испостављене фактуре од стране обвезника). Крајњи купци, након извршене испоруке робе, уплате средстава врше на рачун примаоца услуге (као продавца испоручене робе), а не на рачун обвезника.

Према томе, приход који обвезник (на основу испостављене фактуре) оствари од примаоца услуге, сходно закљученом уговору о пословно-техничкој сарадњи, а који у својим пословним књигама (сагласно прописима о рачуноводству) евидентира као приход, опорезује се у складу са чланом 23. став 1. ЗПДПЛ.

*3. Са асџектџа Закона о порезу на доходак грађана и Закона о дојриносимџа за обавезно социјално осџурање*

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

Осталим приходима, у смислу ЗПДГ, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу продаје добара остварених обављањем

привремених или повремених послова, ако нису опорезовани по другом основу у смислу овог закона (члан 85. став 1. тачка 10) ЗПДГ).

Сагласно одредбама члана 99. став 1. тачка 9) и члана 101. ЗПДГ, када је исплатилац правно лице, предузетник или предузетник паушалац, порез на остале приходе 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.

Према одредби члана 100а став 1. тачка 2) подтачка (3) ЗПДГ, самоопорезивањем се утврђује и плаћа порез на приходе – друге приходе из члана 85. ЗПДГ ако исплатилац није правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

Порез на други приход обрачунава се и плаћа по стопи од 20%, која се примењује на основицу као бруто приход умањен за нормиране трошкове од 20% (члан 85. став 3. и члан 86. став 1. ЗПДГ).

Сагласно наведеном, приход који физичко лице оствари по основу привремене или повремене активности у виду продаје добара (која добра не представљају предмете сопствене имовине физичког лица које продаје од случаја до случаја), предмет је опорезивања порезом на доходак грађана као други приход физичког лица уколико није опорезован по другом основу у смислу ЗПДГ.

Правно лице, предузетник или предузетник паушалац, који је исплатилац прихода физичком лицу, дужан је да на тај приход обрачуна и плати порез по одбитку. То значи да када правно лице – привредно друштво, у конкретном случају, на основу уговора о пословно-техничкој сарадњи закљученог са физичким лицем, на свом интернет сајту, односно порталу оглашава продају добара коју



врши физичко лице (продавац) и организује испоруку продатих добара до купаца с тим да то правно лице није исплатилац прихода физичком лицу по основу продате робе, то правно лице није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку на тако остварени приход физичког лица.

Обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку по основу прихода који оствари физичко лице (продавац) је исплатилац прихода (у конкретном случају, купац добара) ако је правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

У случају када исплатилац прихода (купац) није правно лице, предузетник или предузетник паушалац (већ је нпр. физичко лице), порез на остварени приход утврђује се и плаћа самоопорезивањем. Обвезник обрачунавања и плаћања пореза самоопорезивањем је физичко лице (продавац) које оствари приходе по том основу.

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, на приход који физичко лице оствари по основу обављања предметне активности – продаје робе на описани начин, плаћају се припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање. Уколико је лице осигурано по другом основу плаћа се допринос за пензијско и инвалидско осигурање, а уколико лице није осигурано по другом основу, обрачунава се и плаћа и допринос за здравствено осигурање. Доприноси се обрачунавају и плаћају по одбитку, односно самоопорезивањем, на начин који је за те случајеве прописан за плаћање пореза на доходак грађана.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман извођења радова из области грађевинарства код изградње објеката комуналне инфраструктуре – бунара и цевоводне мреже**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-85/2019-04 од 21.3.2019. 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.

Према томе, изградња објеката комуналне инфраструктуре – бунара и цевоводне мреже, коју обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добара или услуга, као активност из групе 42.21 – Изградња цевовода Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 5) 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 прута и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња ценовода;
- 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).

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).

**2. Шта чини основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуге прераде зрна соје, при чему накнаду за извршену услугу обвезник ПДВ – пружалац услуге не остварује само у новцу, већ и у добрима?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-996/2018-04 од 20.3.2019. 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), пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа услугу прераде зрна соје, при чему накнаду за извршену услугу не остварује само у новцу, већ и у добрима, основицу за обрачунавање ПДВ чини збир износа накнаде у новцу и износа тржишне вредности добара на дан испоруке тих добара, у коју није укључен ПДВ.

\*\*\*

Одредбом члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем

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

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

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

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

Ако се накнада или део накнаде не остварује у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ (члан 17. став 5. Закона).

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

**3. Порески третман испоруке алармног система и видео надзора са уградњом, односно монтажом те опреме на електричне водове, коју врши обвезник ПДВ, након чега,**

**користећи тај систем техничке заштите, исти обвезник ПДВ истом лицу изврши и промет услуга даљинског надгледања (мониторинг) објеката**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00577/2018-04 од 20.3.2019. 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.

Према томе, прометом добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, сматра се испорука опреме за све врсте система техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација, као што је, у конкретном случају, алармни систем и видео надзор са уградњом, односно монтажом те опреме на електричне водове.

За утврђивање пореског дужника за наведени промет добара из области грађевинарства није од утицаја чињеница што је обвезник ПДВ – испоручилац добара регистровао обављање делатности 80.20 – Услуга система обезбеђења (при чему за одређене послове обезбеђења поседује лиценцу надлежног органа), као ни чињеница што исти обвезник ПДВ после извршеног промета добара из области

грађевинарства пружа примаоцу добара из области грађевинарства и услуге даљинског надгледања (мониторинг) или друге услуге обезбеђења објеката.

За промет услуга даљинског надгледања (мониторинг), односно других услуга обезбеђења објеката, порески дужник је обвезник ПДВ који врши тај промет.

Према томе, када обвезник ПДВ испоручи обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона опрему за систем техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација (нпр. алармни систем и видео надзор) са уградњом, односно монтажом те опреме на електричне водове, после чега, користећи тај систем техничке заштите, истом лицу изврши и промет услуга даљинског надгледања (мониторинг) објеката, реч је о одвојеним прометима за које се порески дужник утврђује у складу са Законом. За промет добра из области грађевинарства (испорука са уградњом, односно монтажом опреме за систем техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација) порески дужник је прималац добра – обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. Закона, а за промет услуга даљинског надгледања (мониторинг) објеката порески дужник је обвезник ПДВ – пружалац услуга.

\*\*\*

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од



материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

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).

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 или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

#### **4. Порески третман промета услуга из области информационих технологија – испорука веб страна, чувања и одржавање**

**веб страна, испорука програма и њихово ажурирање електронским путем искључиво привредним друштвима са седиштем у иностранству**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-159/2019-04 од 18.3.2019. 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 – привредно друштво са седиштем у Републици пружа услуге из области информационе технологије – испоруку веб страна, чување и одржавање веб страна, испоруку програма и њихово ажурирање електронским путем привредним друштвима са седиштем у Републици (при чему није реч о услугама које се пружају за потребе сталних пословних јединица тих лица у иностранству), место промета тих услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, је у Републици. У том случају, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Међутим, када се предметне услуге пружају привредним друштвима са седиштем у иностранству (уз претпоставку да није реч о услугама које се пружају за потребе сталних пословних јединица тих лица у Републици), место промета тих услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, је у иностранству, што значи да се ПДВ не обрачунава и не плаћа.

Обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у Републици користи, односно користиће их за промет добара, односно 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, има право да ПДВ обрачунат за промет добара

претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење осталих услова прописаних одредбама члана 28. Закона.

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ који врши промет услуга из области информационе технологије – испоруку веб страна, чување и одржавање веб страна, испоруку програма и њихово ажурирање електронским путем искључиво привредним друштвима са седиштем у иностранству, има право да по основу промета тих услуга ПДВ обрачунат за промет добара и услуга претходних учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез у складу са Законом (нпр. за набавку рачунарске опреме, канцеларијског материјала, услуга закупа и ревизије). Наиме, с обзиром да би обвезник ПДВ – пружалац наведених услуга имао право на одбитак претходног пореза када би те услуге пружао у Републици, право на одбитак претходног пореза има и по основу пружања предметних услуга у иностранству.

Поред тога напомињемо, чињеница да обвезник ПДВ искључиво врши промет наведених услуга у иностранству (према правилима на основу којих се одређује место промета услуга), нема утицај на његов статус као лица које је обвезник ПДВ нити на право на одбитак претходног пореза по основу пружања тих услуга. С тим у вези, лице које обавља делатност као трајну активност у циљу остваривања прихода, а које искључиво пружа услуге чије је место промета, у складу са одредбама члана 12. Закона, у иностранству, нема обавезу, али има право да поднесе евиденциону пријаву за ПДВ, независно од износа промета који је по том основу остварило у претходних 12 месеци.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез 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.

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

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добра и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону.

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да, у случају из става 3. овог члана, обавеза плаћања ПДВ траје најмање две године.

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

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

**5. Примена одредаба члана 366 Закона о порезу на додату вредност**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-96/2019-04 од 18.3.2019. год.)

За промет инвестиционог злата одредбама члана 366 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) прописан је посебан поступак опорезивања.

На увоз инвестиционог злата, у складу са одредбом члана 366 став 4. тачка 1) Закона, ПДВ се не плаћа.

Инвестиционим златом, у смислу Закона, сагласно одредбама члана 366 ст. 1. и 2. Закона сматра се:

1) злато у облику полуга или плочица, масе прихваћене на тржишту племенитих метала, степена финоће једнаког или већег од 995 хиљадитих делова (995/1000), независно од тога да ли је вредност злата изражена кроз хартије од вредности;

2) златни новчићи степена финоће једнаког или већег од 900 хиљадитих делова (900/1000), исковани после 1800. године, који јесу или су били законско средство плаћања у држави порекла, а који се уобичајено продају по цени која није виша од 80% вредности злата на отвореном тржишту, садржаног у новчићима.

Инвестиционим златом, у смислу овог закона, не сматра се монетарно злато (став 3. члана 366 Закона).

У складу са наведеним, а имајући у виду да је прописивање посебног поступка опорезивања за промет инвестиционог злата и пореског ослобођења за увоз инвестиционог злата засновано на усклађивању Закона са стандардима Европске уније, пре свега са Директивом 2006/112/ЕЗ, не постоје сметње да се државни органи, односно порески обвезници при одређивању да ли се конкретно добро сматра златним новчићем из члана 366 став 1. тачка 2) Закона руководе документом који се, у складу са чланом 345. Директиве 2006/112/ЕЗ, објављује у серији „Ц“ Службеног листа Европске



уније, пре 1. децембра текуће године за наредну годину (нпр. списак златних новчића који задовољавају критеријуме из члана 344. став 1. тачка 2) Директиве 2006/112/ЕЗ за 2019. годину, који је објављен у серији „Ц“ Службеног листа Европске уније број: 412/5 од 14. новембра 2018. године).

**6. Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ када је реч о промету отпадака од метала, у конкретном случају олово оксида, који се сматра секундарном сировином, а који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-130/2019-04 од 15.3.2019. год.)*

За промет добара која се сматрају секундарним сировинама у смислу 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, 1 13/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), а који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац тих добара као порески дужник. Према томе, када је реч о промету отпадака од метала, у конкретном случају олово оксида, који се у складу са чланом 2. став 1. тачка 1) Правилника о утврђивању секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са секундарним сировинама, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 107/12 и 74/13, у даљем тексту: Правилник), сматра секундарном сировином, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, обавезу да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% има обвезник ПДВ – прималац тих добара. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

\*\*\*

Одредбом члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник ПДВ 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 1) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга, обвезник ПДВ, за промет секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ.

Одредбама члана 2. став 1. Правилника прописано је да се секундарним сировинама, у смислу члана 10. став 2. Закона, сматрају:

- 1) отпаци и остаци од метала и њихових легура, осим од племенитих метала и њихових легура;
- 2) згура, укључујући и гранулисану, коварина и остали отпаци при производњи гвожђа или челика;
- 3) згура, пепео и остаци који садрже метале, арсен или једињења метала и арсена, који не настају при производњи гвожђа и челика;
- 4) грануле и прах, од сировог гвожђа, мангановог огледаластог гвожђа, гвожђа или челика;
- 5) отпаци и остаци од племенитих метала, метала платираних племенитим металом и остали отпаци и отпаци који садрже племените метале;
- 6) отпаци и остаци хартије или картона за поновну прераду;
- 7) стаклени крш и остали отпаци од стакла;

- 8) отпаци, струготине и остаци од пластичних маса;
- 9) отпаци, струготине и остаци од гуме (осим тврде гуме), прах и грануле добијене од тих производа;
- 10) отпаци од текстила, коже, имитације коже и крзна.

**7. Порески третман промета добара и услуга у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на Западном Балкану – FAIR II“, а који се финансира средствима Владе Републике Аустрије у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-137/2018-04 од 15.3.2019. год.)*

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) 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 донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено. Закључно са 31. децембром 2018. године пореско ослобођење остваривало се по процедури прописаној 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 и 62/18, у даљем тексту: Правилник 1), а почев од 1. јануара 2019. године наведено пореско ослобођење остварује се у складу са 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, 104/18 и 16/19, у даљем тексту: Правилник 2).

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга који се, у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на западном Балкану – FAIR II“ (број уговора: 825-00/2015), а који се финансира средствима Владе Републике Аустрије у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 105/09, у даљем тексту: Споразум), врши лицима из члана 27. став 1. тач. 1) и 2) Правилника 1, односно Правилника 2 (донатору, имплементарном или подимплементарном партнеру) ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је Споразумом предвиђено изузеће од плаћања пореза.

Према томе, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за предметни промет, а уз испуњење прописаних услова, може да оствари обвезник ПДВ који промет добара и услуга непосредно врши „CARE International u Bosni i Hercegovini“ као лицу из члана 27. став 1. тачка 2) Правилника 1, односно Правилника 2.

**8. Одређивање места промета услуга у случају услуге узимања узорака земљишта уз који се врши и услуга анализе тих узорака, као и промета услуга истражног бушења земљишта (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-646/2018-04 од 14.3.2019. 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), 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 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 који се врши 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.

Међутим, када је за одређивање места промета услуга прописан изузетак од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са одговарајућом одредбом члана 12. Закона којом је прописано да се за одређивање места промета одређене услуге не примењује начело прописано чланом 12. став 4. Закона.

За промет услуга у вези са непокретностима, независно од тога да ли се ове услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. Закона, одредбом члана 12. став 6. тачка 1) Закона прописан је изузетак од примене начела из члана 12. став 4. Закона. Наиме, место промета услуга у вези са непокретностима, укључујући и услуге посредовања код промета непокретности, одређује се према месту у којем се непокретност налази, при чему је Правилником о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник) ближе уређено које се услуге сматрају услугама из члана 12. став 6. тачка 1) Закона.

Сагласно наведеном, као и одредбама члана 2. Правилника, место промета услуга узимања узорака земљишта уз који се врши и услуга анализе тих узорака и промета услуга истражног бушења

земљишта је место у којем се налази непокретност – конкретно земљиште. Предметне услуге опорезују се ПДВ по пореској стопи од 20%.

\*\*\*

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.

Према члану 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.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, 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.

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, местом промета услуга у вези са непокретностима, укључујући и услуге посредовања

код промета непокретности, сматра се место у којем се налази непокретност (члан 12. став 6. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона, сматрају се само оне услуге које су непосредно повезане са непокретностима.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да су услуге непосредно повезане са непокретностима у следећим случајевима:

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

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

Одредбом члана 3. став 1. тачка 18) Правилника прописано је да се услугама из члана 2. овог правилника сматрају друге услуге које су непосредно повезане са непокретношћу у смислу члана 2. овог правилника.

**9. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга када је реч о испоруци са склапањем и монтажом УПС уређаја, као и за промет услуге организовања обуке корисника у тренинг центру произвођача опреме (у Француској) са добијањем сервисног софтвера и фабричким пријемом опреме**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-92/2018-04 од 12.3.2019. год.)

1. 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.

Међутим, када је реч о испоруци са склапањем и монтажом УПС уређаја (електрични уређај који обезбеђује напајање струјом у случају нестанка примарног извора струје), повезивањем на постојећу електричну инсталацију и пуштањем у рад тог уређаја, мишљења смо да је реч о промету који се не сматра прометом добара и услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Такође, промет услуге организовања обуке корисника у тренинг центру произвођача опреме (која се фактички врши у Француској) са добијањем сервисног софтвера и фабричким пријемом опреме, а која се пружа као посебна услуга (што значи независно од испоруке УПС уређаја са склапањем, монтажом, повезивањем на постојећу инсталацију и пуштањем у рад) не сматра се прометом услуга из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. С тим у вези, у случају када се наведена услуга пружа пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, што значи да је место промета те услуге у Републици Србији, порески дужник за промет предметне услуге је обвезник ПДВ – пружалац услуге.

\*\*\*

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).

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

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

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

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

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

Место промета добара је место уградње или монтаже добра, ако се оно уграђује или монтира од стране испоручиоца или, по његовом налогу, од стране трећег лица (члан 11. став 1. тачка 2) Закона).

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

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

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

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

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

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

2. Независно од наведеног, а узимајући у обзир наводе из вашег захтева према којима предметни промет вршите у својству члана конзорцијума, Министарства финансија је дало мишљење број: 011-00-55/2017-04 од 27.03.2017. године у којем су дата објашњења по питању промета између наручиоца посла, носиоца конзорцијума и члана конзорцијума.

#### **10. Одређивање места промета услуга у случају када обвезник ПДВ пружа саветодавне услуге Развојној банци Савета Европе са седиштем у Паризу**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-73/2019-04 од 12.3.2019. 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. Према ставу 2. тачка 1) истог члана Закона, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности. С тим у вези, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ пружа саветодавне услуге Развојној банци Савета Европе са седиштем у Паризу, као лицу које се бави финансијском делатношћу, сматра се да обвезник ПДВ пружа услуге пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона.

Према томе, када обвезник ПДВ пружа саветодавне услуге Развојној банци Савета Европе са седиштем у Паризу, местом промета услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, сматра се место у којем прималац услуга има седиште, у конкретном случају Париз, што значи да по основу пружања предметних услуга нема обавезу обрачунавања ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза.

\*\*\*

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.

Према члану 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.

Према одредби става 4. истог члана Закона, 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.

**11. Порески третман промета услуга у случају када обвезник ПДВ који се, између осталог, бави позоришном продукцијом, на основу уговора закљученог са позориштем, изврши пренос новчаних средстава позоришту у циљу стварања позоришне представе односно у случају када, на основу закљученог уговора, обвезник ПДВ и позориште изврше тзв. заједничко улагање у стварање позоришне представе**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00160/2017-04 од 11.3.2019. год.)*

Законом 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) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Промет добара 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 су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ који се, између осталог, бави позоришном продукцијом (у даљем тексту: обвезник ПДВ), на основу уговора закљученог са позориштем, изврши пренос новчаних средстава позоришту у циљу стварања позоришне представе (што значи да ће позориште у својству наручиоца посла закључити уговор са редитељем, костимографом, сценографом, односно другим лицем и на основу тог уговора стећи одређена права на делу тог лица), да ће извршити набавку других услуга и добара за потребе стварања и извођења позоришне представе, да ће обезбедити учешће глумца са којима је у уговорном односу, сценски простор и реквизиту, да ће рекламирати представу, извршити продају карата итд, при чему ће обвезник ПДВ по основу преноса новчаних средстава позоришту од позоришта остварити накнаду у уговореном проценту од прихода који ће позориште остварити продајом улазница за извођење те позоришне представе, реч је о услузи финансирања која се сврстава у услуге које се односе на промет новца и капитала, а за које је, у складу са одредбама члана 25. став 1. Закона, прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. То значи, да обвезник ПДВ – пружалац услуге не обрачунава ПДВ на накнаду за услугу финансирања (новчана средства која остварује од позоришта по основу извођења позоришне представе), али нема ни право да по основу пружања предметне услуге ПДВ обрачунат за промет обвезника ПДВ – претходних учесника у промету, односно плаћен при увозу добара одбије као претходни порез.

Међутим, у случају када, на основу закљученог уговора, обвезник ПДВ и позориште изврше тзв. заједничко улагање у стварање позоришне представе тако што обвезник ПДВ, у својству наручиоца посла закључи уговор са редитељем, костимографом, сценографом, односно другим лицем (на основу којег стекне одређена права на делу тог лица), изврши набавку других услуга

и добара, а позориште обезбеди учешће глумаца са којима је у уговорном односу, сценски простор и реквизиту, рекламира представу, изврши продају карата итд, са аспекта Закона, а узимајући у обзир одредбу члана 8. став 7. Закона, према којој је обвезник лице које пружа услуге у своје име, а за рачун другог лица (у наведеној ситуацији позориште пружа услугу присуствовања културном догађају гледаоцима позоришне представе делом у своје име и за свој рачун, а делом у своје име, а за рачун обвезника ПДВ), накнада коју обвезник ПДВ оствари од позоришта по основу продаје карата (износ утврђен применом уговореног процента) сматра се накнадом за услугу одобравања коришћења одређених права у циљу стварања и извођења позоришне представе за коју Законом није прописано пореско ослобођење. У овом случају обвезник ПДВ је дужан да на износ накнаде (без ПДВ) обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, а има право да по том основу ПДВ обрачунат за промет обвезника ПДВ – претходних учесника у промету, односно плаћен при увозу добара одбије као претходни порез.

Поред тога напомињемо, ако обвезник ПДВ изврши позоришту пренос права располагања на добрима која је набавио за пружање услуге одобравања коришћења одређених права у циљу стварања и извођења позоришне представе, примера ради ако у случају престанка извођења позоришне представе предметна добра постану део фондуса позоришта, промет тих добара сматра се споредним прометом који се врши уз промет наведене услуге. Наиме, у овом случају сматра се да је обвезник ПДВ извршио само промет предметне услуге (што значи да по основу преноса права располагања на тим добрима не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ).

\*\*\*

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

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

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

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

Ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга (члан 5. став 6. Закона).

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

Према одредби члана 8. став 2. Закона, делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања.

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

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга



примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

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

## **12. Порески третман промета услуге давања у закуп паркиралишта – асфалтираног земљишта на којем се налази рампа**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00445/2018-04 од 01.3.2019. год.)*

На промет услуге давања у закуп паркиралишта – асфалтираног земљишта на којем се налази рампа, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 20% и плаћа 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). Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде коју обвезник прима или треба да прими за предметни промет, без ПДВ.

\*\*\*

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

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

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

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

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

**13. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, изврши испоруку добара која чине електро инсталације, односно расветних уређаја са уградњом, односно постављањем тих добара?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-599/2018-04 од 28.02.2019. 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. С тим у вези, када обвезник ПДВ другом обвезнику

ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, изврши испоруку добара која чине електро инсталације, односно расветних уређаја са уградњом, односно постављањем тих добара, реч је о промету добара из области грађевинарства (активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника). Рачун за наведени промет добара, између осталих података, треба да садржи и податак о основици као збиру вредности уграђених добара и вредности услуга које су као споредне извршене уз промет добара, при чему не постоје сметње да се у рачуну, поред податка о износу основице, наведу (специфицирају) и подаци о појединачним вредностима добара и споредних услуга, који чине предметни промет добара.

Поправка (сервис) наведених добара не сматра се прометом услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Порески дужник за промет тих услуга је обвезник ПДВ – пружалац услуга. Рачун за наведени промет услуга, између осталих података, треба да садржи и податак о основици као збиру вредности услуге поправке и добара употребљених за ту сврху (чији се промет сматра споредним у односу на услугу поправке), при чему не постоје сметње да се у рачуну, поред податка о износу основице, наведу (специфицирају) и подаци о појединачним вредностима услуге поправке и добара употребљених за ту сврху, који чине услугу поправке.

\*\*\*

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.

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).

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).

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

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

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

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

Одредбом члана 6. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 48/18) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

- 1) из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате;
- 2) из члана 42. став 4. тачка 9) Закона – ако за тај промет примењује систем наплате.

Према одредби става 2. истог члана Правилника, обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је, у складу

са одредбом члана 10. став 2. Закона, порески дужник прималац добара и услуга, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ исказује укупан износ накнаде за извршен промет добара и услуга.

#### **14. Да ли обвезник из Краљевине Шпаније има право на рефакцију ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-72/2019-04 од 28.02.2019. год.)*

Страни обвезник, на основу поднетог захтева, има право на рефакцију ПДВ у Републици Србији, ако је испуњен услов узајамности (што значи да и држава страног обвезника врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије), као и услови прописани одредбама члана 53. 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 и 30/18, у даљем тексту: Закон). С тим у вези, а имајући у виду да није успостављена узајамност између Републике Србије и Краљевине Шпаније у вези са остваривањем права на рефакцију ПДВ, обвезник из Краљевине Шпаније нема право на рефакцију ПДВ, без обзира да ли су испуњени остали услови из члана 53. став 1. Закона.

\*\*\*

Сагласно члану 53. став 1. Закона, рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

- 1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом, и да је рачун плаћен;
- 2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, осим промета:

(1) услуга превоза добара које су складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза;

(2) услуга превоза путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза;

(3) добара и услуга за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара или услуга.

Према члану 53. став 2. Закона, рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности.

**15. Порески третман промета из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ изврши испоруку са уградњом грађевинског материјала – паркета, односно других подних облога, тако што у једном пореском периоду достави наручиоцу добра, а у другом пореском периоду изврши уградњу тих добара, при чему је у уговору посебно одређена накнада за добра – подне облоге и накнада за услугу – уградњу подних облога**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-510/2018-04 од 28.02.2019. 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, 13/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који врши обвезник ПДВ



другом обвезнику ПДВ, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник – прималац предметних добара и услуга.

Пореска обавеза за наведени промет настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга, односно плаћање ако је накнада или део накнаде плаћен у новцу пре промета добара и услуга. С тим у вези, када обвезник ПДВ изврши испоруку са уградњом грађевинског материјала – паркета, односно других подних облога, тако што у једном пореском периоду достави наручиоцу добра, а у другом пореском периоду изврши уградњу тих добара, при чему је, према наводима из нашег захтева, у уговору (из комерцијалних разлога) посебно одређена накнада за добра – подне облоге и накнада за услугу – уградњу подних облога, са аспекта примене Закона сматра се да је извршен само промет добара на дан када је наручилац преузео уграђена добра од обвезника ПДВ који је извршио њихов промет.

Ако наручилац изврши плаћање извођачу пре преузимања уграђених добара, то плаћање сматра се авансним плаћањем.

По основу авансног плаћања, односно извршеног промета, обвезник ПДВ — наручилац, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Обвезник ПДВ — наручилац има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, а у складу са чланом 4. став 3. тачка б) 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.

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (став 6. истог члана 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 или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Према одредби члана 14. став 1. тачка 2) Закона, промет добара настаје даном преузимања добара од стране примаоца у случају уградње или монтаже добара од стране испоручиоца или, по његовом налогу, трећег лица.

Одредбама члана 16. Закона прописано је да пореска обавеза 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;
- 2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона, укључујући и услуге непосредно повезане са тим услугама које пружа исто лице;

3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

**16. Да ли постоји могућност остваривања пореског ослобођења за услуге организовања курса „Прва помоћ код деце” од стране обвезника ПДВ – Универзитетске дечје клинике?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-103/2019-04 од 22.02.2019. год.)*

Организација курса „Прва помоћ код деце” од стране обвезника ПДВ, Универзитетске дечје клинике, за коју обвезник ПДВ наплаћује котизацију, не сматра се услугом образовања из члана 25. став 2. тачка 13) 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). Наиме, наведеном законском одредбом прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Према томе, обвезник ПДВ – Универзитетска дечја клиника има обавезу да по основу организације курса „Прва помоћ код деце”, за коју наплаћује котизацију, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати 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 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 25. став 2. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезани промет добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Према одредби члана 7. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити.

**17. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ – произвођач изврши промет добара и по том основу од купца добара или трећег лица потражује накнаду у износу нижем од цене коштања тих добара**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-564/2018-04 од 21.02.2019. 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: ЗПДВ), основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара и услуга који се врши уз накнаду чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга прима или треба да прими за испоручена добра, односно пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције, у коју није укључен ПДВ. С тим у вези, прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ није предвиђен друкчији начин одређивања основице за обрачунавање ПДВ у случају промета добара за који обвезник ПДВ прима или треба да прими накнаду у износу нижем од цене коштања предметних добара. Према томе, у случају када обвезник ПДВ – произвођач изврши промет добара и по том основу од купца добара или трећег лица потражује накнаду у износу нижем од цене коштања тих добара, та околност не утиче на утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за тај промет, што значи да основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде који обвезник ПДВ – произвођач прима или треба да прими за промет предметних добара, у који није укључен ПДВ.

\*\*\*

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.

**18. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-990/2018-04 од 21.02.2019. год.)*

У складу за 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), обвезник ПДВ који набављена добра у Републици користи, односно користиће их за промет добара, односно 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, има право да ПДВ обрачунат за промет добара претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење осталих услова прописаних одредбама члана 28. Закона. С тим у вези, а уз испуњење наведених услова, обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу набавке тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија. Наиме, почев од 15. октобра 2015. године, у складу са Законом о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 83/15), обвезник ПДВ, уз испуњење прописаних услова, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара.

\*\*\*

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

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

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

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

издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез 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 члана 29. став 1. тачка 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 и 142/14), обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија.

У складу са одредбом члана 38. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 83/15), одредба члана 18. став 2. овог закона, којом је измењена одредба члана 29. став 1. тачка 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 и 142/14), примењује се од 15. октобра 2015. године.

**19. Да ли се премија коју Фудбалски савез Србије уплаћује професионалном спортисти – члану фудбалске**



**репрезентације Србије урачунава у износ укупног промета за обавезно евидентирање у систем ПДВ?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-652/2018-04 од 14.02.2019. год.)

У износ укупног промета за сврху евидентирања за обавезу плаћања ПДВ физичког лица – професионалног фудбалера не урачунава се износ новчаних средстава – премија коју Фудбалски савез Србије уплаћује професионалном фудбалеру – члану фудбалске репрезентације Србије. Наиме, предметна новчана средства, 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), не сматрају се накнадом за промет добара, односно услуга који врши порески обвезник.

\*\*\*

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.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

### **1. Порески третман накнаде за промет производа између привредних друштава која послују унутар Групе Х&У („Х&У” Група)**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-16/2018-04 од 11.3.2019. 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.

Чланом 59. став 1. Закона прописано је да се трансферном ценом сматра цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Према одредби члана 60. ст. 1. и 3. Закона, обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу, при чему је дужан да уз порески биланс

приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. Закона, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

Одредбом члана 60. став 7. Закона прописано је да је, у смислу става 3. овог члана, за потребе приказивања вредности трансакција са повезаним лицем по трансферној цени и њене вредности по цени утврђеној по принципу „ван дохвата руке“ дозвољена, када је то примерено околностима случаја, примена обједињеног приступа за већи број појединачних трансакција, односно разложног приступа у случају сложених трансакција, где је једном трансакцијом обухваћен већи број појединачних трансакција.

Сходно члану 5. став 2. тачка 1) Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања трансакција међу повезаним лицима („Службени гласник РС”, бр. 61/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник), документација о трансферним ценама нарочито укључује податке о врстама трансакција са појединачним повезаним лицима (дефинисање врста трансакција, њихов опис, да ли су закључени уговори у писаној форми, најважнији елементи закључених уговора, постоји ли могућност да се свака трансакција посматра појединачно, образложење разлога за примену обједињеног или разложног приступа из члана 60. став 7. Закона).

Одредбом члана 60. став 8. Закона прописано је да, у случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са појединачним повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке”, он је дужан да у пореску основицу укључи:

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

трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке”.

Како произилази из садржине поднетог дописа, „X&Y” Група послује широм света и производи електричну и електронску опрему за моторна возила (производи), при чему су пословни модел и садржина међукомпанијских уговора којима се уређује промет производа између компанија у оквиру „X&Y” Групе исти за сва тржишта на којима група послује. Како даље наводите, на основу уговора (у даљем тексту: Уговор) закљученог између повезаних правних лица, унутар „X&Y” Групе, „X&Y Аустрија“ и обвезника, новооснованог друштва „X&Y Србија” д.о.о., обвезник ће за потребе повезаног лица „X&Y Аустрија”, производити, испоручивати и фактурисати (истом) производе (електричне и електронске компоненте за моторна возила), при чему је Уговором, између осталог, предвиђено да ће, од стране „X&Y Аустрија”, обвезнику бити обезбеђена накнада за производне активности извршене у складу са Уговором у висини укупних оперативних трошкова увећаних за маржу од 2%. С тим у вези, уговорне стране се обавезују да ће надокнадити било коју разлику која настане између износа накнаде за куповину производа фактурисаних „X&Y Аустрија” током одређеног периода и износа пуних оперативних трошкова увећаних за маржу од 2% утврђену на крају тог периода. Према томе, уколико је износ накнаде утврђене на наведени начин мањи од износа накнаде примљене за испоручене производе, „X&Y Аустрија” ће исплатити разлику обвезнику, односно, уколико је износ предметне накнаде већи од накнаде примљене за испоручене производе, обвезник је дужан да разлику плати „X&Y Аустрија”. Имајући у виду да ће обвезник (како даље наводите у поднетом допису) у почетној фази моћи да производи само полупроизводе, закључени су нови уговори на основу којих ће обвезник испоручивати и фактурисати полупроизводе повезаном лицу „X&Y Румунија“, које ће „X&Y Румунија” дорађивати и као готове производе испоручивати „X&Y Аустрија”, при чему

се исплата разлике између накнаде за производне активности у висини укупних оперативних трошкова увећаних за маржу од 2% и накнаде коју обвезник прима од „X&Y Румунија” за испоручене полупроизводе врши у складу са протоколом закљученим између обвезника и „X&Y Аустрија” и то на исти начин на који је плаћање предметне разлике регулисано Уговором.

Имајући у виду наведено, сматрамо да обвезник (у конкретном случају) за потребе приказивања вредности наведених трансакција са повезаним лицима („X&Y Румунија” и „X&Y Аустрија”) по трансферним ценама и њихове вредности по ценама утврђеним по принципу „ван дохвата руке”, може применити обједињени приступ под условима предвиђеним чланом 60. став 7. Закона, односно чланом 5. став 2. Правилника.

Уколико обвезник у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, искаже расход (или смањење прихода) на име разлике накнаде коју је дужан да (по Уговору, односно протоколу) исплати свом повезаном лицу „X&Y Аустрија”, при чему је износ предметне накнаде утврђен у складу са принципом „ван дохвата руке”, сматрамо да обвезник (у том случају) није дужан да по наведеном основу у пореском билансу врши корекцију основице пореза на добит у складу са одредбом члана 60. став 8. Закона.

## **2. Обрачун амортизације у складу са одредбама закона који уређује опорезивање добити правних лица**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-93/2019-04 од 07.3.2019. год.)*

1. Чланом 14. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 95/18) прописано је да се одредбе члана 10. 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 и 113/17) примењују на обрачун амортизације сталних средстава стечених закључно са 31. децембром 2018. године, односно последњим даном пореског периода који почиње у 2018. години, а за стална средства разврстана у групе II–V најкасније на обрачун амортизације тих средства закључно са 31. децембром 2028. године, односно последњим даном пореског периода који почиње у 2028. години.

Уколико је, применом става 1. овог члана, крајњи салдо за: II групу мањи од 10%; III групу мањи од 15%; IV групу мањи од 20% и V групу мањи од 30%, у односу на салдо утврђен на дан 31. децембар 2018. године, односно на последњи дан пореског периода који почиње у 2018. години, као расход амортизације признаје се целокупан салдо групе (члан 14. став 2. Закона о изменама и допунама).

Имајући у виду одредбу члана 14. став 1. Закона о изменама и допунама, према којој ће обвезници обрачун амортизације сталних средстава разврстаних у групе II–V у складу са чланом 10. Закона вршити најкасније до 31. децембра 2028. године (односно до последњег дана пореског периода који почиње у 2028. години), сматрамо да се као расход амортизације (тих сталних средстава) у пореском билансу за 2028. годину (односно за порески период који почиње у 2028. години), признаје целокупан салдо (сваке) групе, утврђен на дан 31. децембар 2028. године (односно на последњи дан пореског периода који почиње у 2028. години), уколико расход амортизације није признат у неком од претходних пореских периода у складу са чланом 14. став 2. Закона о изменама и допунама.

Напомињемо да се амортизација сталних средстава стечених почев од 1. јануара 2019. године, односно од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години, обрачунава на начин прописан одредбама члана 10б Закона, сагласно члану 14. став 3. Закона о изменама и допунама.

2. Обрачун амортизације у складу са чланом 10. Закона ближе је уређен Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 116/04, 99/10, 104/18 и 9/19).

Чланом 8. став 1. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 104/18, у даљем тексту: Правилник о изменама и допунама), чије одредбе се примењују на начин утврђивања амортизације почев за 2018. годину, прописано је да за стална средства која су у складу са Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 116/04 и 99/10) разврстана у неку од амортизационих група од II до V, а на којима су, почев од 1. јануара 2019. године, извршена накнадна улагања у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности тог средства, обрачун амортизације врши се према одредбама члана 10б 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).

Обрачун амортизације сталних средстава из става 1. овог члана, започиње у пореском периоду у којем су накнадна улагања завршена, на основицу која одговара набавној вредности сталног средства умањеној за припадајући износ пореске амортизације и увећаној за извршена накнадна улагања (члан 8. став 2. Правилника о изменама и допунама).

С тим у вези, уколико обвезник, почев од 1. јануара 2019. године, изврши накнадна улагања на сталном средству које је разврстано у неку од амортизационих група од II до V, и то у износу већем од 10% износа неотписане рачуноводствене вредности средства, обрачун амортизације тог средства врши се сагласно одредбама члана 10б Закона од пореског периода у којем су

накнадна улагања завршена, при чему се под накнадним улагањима подразумевају сва улагања извршена на истом основном средству током једног, односно више пореских периода, а која испуњавају све услове у погледу признавања истих као основних средстава (сагласно прописима о рачуноводству и релевантним МРС).

**3. Опорезивање прихода оствареног од продаје непокретности на територији Републике Србије од стране Амбасаде Јапана**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-98/2019-04 од 06.3.2019. год.)

Чланом 1. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Порески обвезник је и задруга која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (члан 1. став 2. Закона).

Сагласно члану 1. став 3. Закона, порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Према члану 40. став 6. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији



Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сходно прописима који уређују основе својинско-правних односа, страним државама, између осталог, за потребе њихових дипломатских и конзуларних представништава, могу се продавати зграде и станови за службене потребе.

Имајући у виду наведено, стране дипломатско-конзуларно представништво, у конкретном случају Амбасада Јапана, није обвезник пореза на добит правних лица у складу са одредбама члана 1. Закона.

Међутим, уколико Влада Јапана изврши продају непокретности у којој је Амбасада Јапана обављала послове из делокруга сталне дипломатске мисије на територији Републике Србије, при чему је власник предметне непокретности Држава Јапан (као нерезидентно правно лице), мишљења смо да се, у том случају, обрачунава и плаћа порез по решењу из члана 40. став 6. Закона.

#### **4. Порески третман прихода Града Крагујевца оствареног по основу дивиденде**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-04-567/2018-04 од 05.3.2019. год.)*

Сагласно одредби члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе

продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

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

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

У Образац ПБН уносе се подаци исказани на одговарајућим позицијама ОП у колони 5 Обрасца 2 – Биланс прихода и расхода, који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова („Службени гласник РС”, бр. 18/15) и то тако што се под редним бројем 1. исказују приходи од камата (ОП 2071), а под ред. бр. од 2. до 4. приходи остварени продајом добара на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (ОП 2078, 2080 и 2081).

Према одредби члана 35. став 1. Закона, ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак

ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом.

У конкретном случају, над ЈП „Градска стамбена агенција” Крагујевац (у даљем тексту: друштво), спроведен је (сагласно закону који уређује привредна друштва) поступак ликвидације, при чему је сва имовина друштва која је преостала након окончања поступка ликвидације (ликвидациони остатак) припала Граду Крагујевцу, као једином оснивачу друштва.

С тим у вези, позитивна разлика у вредности ликвидационог остатка и уложеног капитала (која се са аспекта Закона сматра дивидендом) не представља приход остварен на тржишту па, с тим у вези, Град Крагујевац, по основу предметног прихода није обвезник пореза на добит правних лица.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли се и од када за зграде у изградњи површине преко 500m<sup>2</sup>, за које обавеза по основу пореза на имовину обвезницима који не воде пословне књиге настаје у складу са чланом 10. став 3. Закона о порезима на имовину, вредност која чини пореску основицу може умањити за амортизацију у складу са чланом 5. тог закона?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00177/2019-04 од 25.3.2019. год.)*

Одредбом члана 5. 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) прописано је да је основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге вредност непокретности утврђена у складу са тим законом.

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

Према одредби члана 10. став 3. Закона, пореска обавеза за зграду у изградњи површине преко 500m<sup>2</sup> (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 500m<sup>2</sup> 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.

Према томе, вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину умањује се за амортизацију само за објекте обвезника који не воде пословне књиге који се налазе на територији јединице локалне самоуправе чија је скупштина донела одлуку о висини стопе амортизације (уз услов да је та одлука била објављена на начин на који се објављују општи акти те јединице локалне самоуправе и да је важила на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину), почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта.

С тим у вези, нема законског основа да се вредност објекта – зграде у изградњи обвезника који не воде пословне књиге, која чини основицу пореза на имовину, умањује по основу амортизације до

истека календарске године у односу на годину у којој је извршена њена изградња.

**2. Да ли јавно предузеће може остварити ослобођење од пореза на имовину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину, ако је, како се наводи, то јавно предузеће корисник јавних средстава – тип КЈС 7, „финансира се из буџета града Крагујевца средствима субвенција преко надлежне Управе за инвестиције и укључено је у консолидовани рачун трезора”, има отворен рачун само у Управи за трезор и „не остварује друге приходе на тржишту, а средствима субвенција измирује само текуће трошкове и расходе зарада запослених”?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00196/2019-04 од 21.3.2019. год.)*

Одредбом члана 12. 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) прописано је да се порез на имовину не плаћа на непокретности у јавној својини које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа.

Према томе, нема законског основа да се применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину оствари ослобођење од пореза на имовину за непокретности које нису у јавној својини, као и за непокретности у јавној својини које користи јавно предузеће.

**3. Да ли је правно лице – закупац пословне зграде, односно дела пословне зграде, у својини Републике Србије обвезник пореза на имовину за ту непокретност?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00161/2019-04 од 19.3.2019. год.)

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

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 2. 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).

Према одредби члана 4. став 1. 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. овог закона на које се порез на имовину плаћа складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Према томе, закуп пословног објекта (што подразумева и дела пословног објекта) у јавној својини, од стране правног лица као закупца, конституисан уговором о закупу на одређени временски период за уговорену закупнину, није предмет опорезивања порезом на имовину. С тим у вези, правно лице купац није обвезник пореза на имовину на закупљени објекат.

**4. Допуна мишљења Број: 430-00-00187/2018-06 од 11. јануара 2019. године, а у вези разврставања земљишта за сврху утврђивања основице пореза на имовину**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00187/2018-06 од 15.3.2019. год.)

Обавештавамо вас да из вашег захтева од 25. јануара 2019. године, који се односи на разврставање предметног земљишта код утврђивања пореза на имовину за 2018. годину (тј. у време када као посебна врста у коју се разврстава земљиште није било прописано Друго земљиште), није јасно у чему се ваша недоумица састоји.

Према одредби члана 6а 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 и 68/14 – др. закон), која се примењивала код утврђивања пореза на имовину почев за 2014. годину закључно са порезом за 2018. годину, за сврху утврђивања основице пореза на имовину непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) стан;
- 5) кућа за становање;
- 6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 7) гараже и гаражна места.

Према томе, на разврставање земљишта за сврху утврђивања основице пореза на имовину није од утицаја облик својине на земљишту, да ли се оно налази поред реке или не (па ни, како наводите, поред реке Дрине) као ни да ли га вода повремено плави, већ шта је то земљиште по врсти.

То значи да код опредељивања земљишта у одговарајућу групу треба имати у виду да ли је конкретно земљиште законом или планским документом одређено за изградњу и коришћење објеката, односно да ли су на њему изграђени објекти у складу са законом (грађевинско земљиште), да ли се користи за пољопривредну производњу (њиве, вртови, воћњаци, виногради, ливаде, пашњаци, рибњаци, трстици и мочваре) или се може привести намени за пољопривредну производњу (пољопривредно земљиште), односно да ли се на њему гаји шума, да ли је због његових природних особина рационалније гајити шуме, односно да ли се на њему налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума које не може да се користи у друге сврхе (шумско земљиште).

**5. Да ли се на територији јединице локалне самоуправе чија је скупштина донела одлуку о стопи амортизације од 0,8% за коју се умањује вредност непокретности обвезника који не води пословне књиге која чини основицу пореза на имовину, код утврђивања пореза по том основу за кућу за становање изграђену 2018. године вредност те куће која чини пореску основицу умањује за амортизацију или не, с обзиром на то да није истекла календарска 2019. година?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00077/2019-04 од 15.3.2019. год.)*

Према одредби члана 5. 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 пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

Према томе, на територији јединице локалне самоуправе чија је скупштина донела одлуку о висини стопе амортизације од 0,8% годишње која је важила на дан 15. децембра 2018. године, код утврђивања пореза на имовину за 2019-ту годину вредност непокретности која чини пореску основицу обвезника који не води

пословне књиге (физичких лица, предузетника паушалаца и др.) умањује се за амортизацију по стопи од 0,8% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта. То значи да се за објекат изграђен у 2018. години, чија реконструкција није вршена, код утврђивања пореза на имовину за 2019-у годину вредност непокретности која чини пореску основицу не умањује за амортизацију.

**6. Да ли се плаћа порез на изграђену зграду у којој се налази Амбасада која је у својини државе Тунис, као и да ли су Амбасада Туниса и чланови дипломатског кора обавезни да плаћају порез приликом куповине непокретности у Републици Србији?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00090/2019-04 од 11.3.2019. год.)*

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) и 3) 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 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 право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари, као и на право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта. 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).

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

Одредбом члана 12. став 1. тачка 2) Закона прописано је да се порез на имовину не плаћа на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, под условом реципроцитета.

Порез на имовину не плаћа се на непокретности за које је међународним уговором који је закључила Република Србија уређено да се неће плаћати порез на имовину (члан 12. став 1. тачка 12) Закона).

Сходно члану 12. став 3. Закона, одредба члана 12. став 1. тачка 2) Закона не примењује се на непокретности које се трајно дају другим лицима, ради остваривања прихода.

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 4. Закона).

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) Закона, порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, као и права коришћења грађевинског земљишта.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са

законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

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

Према одредбама члана 42. Закона, 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 одредби члана 23. Бечке конвенције о дипломатским односима („Службени лист СФРЈ” – додатак бр. 2/64), држава која акредитује и шеф мисије ослобођени су сваког државног, регионалног или комуналног пореза и такса за просторије мисије чији су они власници или закупци, под условом да се не ради о порезима или таксама који се убирају као накнада за посебно учињене услуге. Фискално ослобођење предвиђено у овом члану не примењује се на такве порезе и таксе ако, према законодавству државе код које се акредитује, оне падају на терет лица које је сауговарач државе која акредитује или шефа мисије.

▪ Према томе, на право својине на изграђеној непокретности – згради у којој се налази Амбасада Републике Тунис, која је власништво државе Тунис, која се користи за потребе дипломатско-конзуларног представништва те државе, не плаћа се порез на имовину под условом реципроцитета.

▪ Кад се на пренос уз накнаду права на непокретности плаћа порез на додату вредност, тај пренос није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. На пренос уз накнаду права својине на непокретности на који се не плаћа порез на додату

вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, који по основу закљученог уговора купује страна држава за потребе своје амбасаде или члан дипломатског кора, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, а не купац (што значи и кад је купац страна држава или члан дипломатског кора те државе).

Купац је солидарни јемац за измирење пореске обавезе ако се уговором о куповини непокретности обавезао да ће платити порез на пренос апсолутних права иако му та обавеза Законом није установљена. У том случају нема законског основа да купац непокретности (страна држава или члан дипломатског кора) оствари пореско ослобођење од пореза на пренос апсолутних права за измирење пореске обавезе коју је својом вољом преузео.

**7. Да ли је физичко лице до 2018. године било обвезник пореза на имовину за непокретности на територији Републике Србије на којима је било имацац права својине, за време док су му биле привремено одузете од стране Дирекције за управљање одузетом имовином?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00078/2019-04 од 04.3.2019. 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 и 68/14 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који се примењивао код утврђивања пореза на имовину почев за 2014. закључно са порезом за 2018. годину, 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 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 плаћао 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) имаоца 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 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”).

**8. Да ли у случају закључења уговора о купопродаји непокретности са једним супружником као купцем, уз који није достављена изјава оба супружника да се у конкретном случају не ради о заједничкој, већ посебној имовини једног од супружника, супружник купца постаје обвезник пореза на имовину по основу стечене заједничке својине сходно члану 7. став 5. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова?**

**Да ли супружник који није наведен у уговору као купац постаје порески обвезник самим закључењем уговора о купопродаји или уписом заједничке својине у катастар непокретности?**

**Да ли у том случају супружници имају једнако учешће у заједничкој својини на непокретности, тако да пореске пријаве подносе са истим учешћем у површини непокретности?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00907/2018-04 од 28.02.2019. год.)*

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 –

др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог

закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

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

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

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

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

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

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

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

– у корист трећег лица тако да својина прелази на даваоца издржавања даном смрти лица са којим је давалац издржавања

закључио уговор (у даљем тексту: сауговарач), даном стицања права сматра се дан смрти сауговарача;

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

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

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

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

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

Изјаве из става 5. овог члана достављају се у форми јавнобележничког записа или јавнобележнички потврђених (солемнизованих) изјава, а могу бити и саставни део исправе којом се стиче непокретна имовина на коју се та изјава односи, односно солемнизационе клаузуле којом је потврђена та исправа (члан 7. став 8. Закона о поступку уписа у катастар).

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

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

подаци о постојању брака и о супружнику. Уколико је непокретност већ уписана у катастар као посебна имовина једног од супружника основ за накнадни упис заједничке својине у катастар је изјава оба супружника да се у конкретном случају ради о заједничкој својини. Основ стицања сусвојине на непокретности је уговор о преносу права својине као теретан правни посао који су са преносиоцем закључили супружници као стицаоци својине на непокретности. Супружник који је сауговорач и супружник који није сауговорач уговора о преносу права својине као теретног правног посла стичу заједничку својину на непокретности од дана уписа у катастар, као дана стицања.”

Према томе, кад на непокретности, поред права својине, не постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона у корист лица које није ималац права својине, порез на имовину плаћа се на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари. Обвезник пореза на имовину је ималац права својине.

Ако је на непокретности конституисана заједничка својина више лица при чему њихови удели нису одређени, обвезник пореза на имовину је свако од тих лица за удео сразмеран броју тих лица у односу на целу непокретност која је предмет опорезивања. Наиме, кад удели обвезника на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматра се да су једнаки. На исти начин одређује се обвезник пореза на имовину кад је право заједничке својине стечено на основу уговора о купопродаји непокретности у корист супружника при чему њихови удели нису одређени.

Сваки обвезник пореза на имовину пореску пријаву подноси за непокретност, односно удео у непокретности, за који му је настала пореска обавеза. То значи да сваки супружник као ималац права заједничке својине на непокретности, односно на земљишту површине преко 10 ари, на којем њихови удели нису одређени, а

које је стечено на основу уговора о купопродаји, подноси пореску пријаву за 1/2 непокретности.

Кад лице које је у браку стекне непокретност као посебну имовину (нпр. деобом заједничке имовине, наслеђем, поклоном, другим правним послом којим се прибављају искључиво права...), на право својине на тој непокретности обвезник пореза на имовину је то лице (а не и његов супружник).

Дан настанка пореске обавезе одређује се у складу са чланом 10. Закона, независно од тога да ли је и када извршен упис непокретности и права на њој у одговарајућем катастру, као и од врсте тог уписа.

Напомињемо да се Законом не уређују основи и начин стицања права својине на непокретности, што подразумева и заједничке својине лица која су у браку, већ права и обавезе лица која по том основу постају обвезници пореза на имовину.

**9. У коју групу непокретности се, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава ветропарк као недељива функционална целина, коју чини већи број ветрогенератора и других објеката (нпр. командна зграда, енергетски трансформатори, објекат разводног постројења сопствене потрошње, мрежа подземних оптичких каблова, приступни путеви и др.) и земљиште на коме су ти објекти изграђени које је по врсти делом грађевинско, пољопривредно и друго, при чему је то земљиште делом у својини инвеститора ветропарка, а делом у дугорочном закупу?**

**Шта чини основицу пореза на имовину с обзиром да су то „новоизграђени” објекти?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00082/2019-04 од 28.02.2019. 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).

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



- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) друго земљиште;
- 5) стан;
- 6) кућа за становање;
- 7) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 8) гараже и гаражна места.

Ако објекат чини више посебних целина које се у смислу става 1. овог члана могу сврстати у различите групе, свака посебна целина у оквиру објекта се, за потребе утврђивања пореза на имовину, сврстава у одговарајућу групу непокретности (члан 6а став 2. Закона).

Објекат који је јединствена целина мешовитог карактера, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава се у складу са ставом 1. овог члана према претежној намени (члан 6а став 3. Закона).

Друго земљиште, у смислу става 1. тачка 4) овог члана, јесте земљиште које није грађевинско, пољопривредно или шумско земљиште (члан 6а став 7. Закона).

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

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

- 1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

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 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 83/18, 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, техничкотехнолошку 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 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).

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. С обзиром на то да право закупа земљишта није предмет опорезивања порезом на имовину, нема законског основа да се на право закупа земљишта порез на имовину утврђује и плаћа.

- За сврху утврђивања основице пореза на имовину, земљиште се разврстава у следеће групе: у грађевинско, пољопривредно, шумско или у друго земљиште.

Објекти за обављање делатности разврставају се у групу Пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности.

Законом о порезима на имовину није уређено које земљиште се сматра грађевинским, пољопривредним, односно шумским, имајући у виду да су те врсте земљишта појмовно уређене системским законима који уређују одговарајућу област (грађевинско земљиште – законом којим се уређују планирање и изградња, пољопривредно земљиште законом којим се уређује пољопривредно земљиште, а шумско земљиште — законом којим се уређују шуме). За сврху утврђивања основице пореза на имовину, у друго земљиште разврстава се земљиште које није грађевинско, пољопривредно или шумско.

▪ Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге основицу пореза на имовину утврђује у складу са чл. 7. и 7а Закона, што подразумева и за сваки објекат и свако земљиште који су предмет опорезивања порезом на имовину за које је пореска обавеза настала, независно од тога да ли заједно чине техничко-технолошку целину.

Закон не садржи појам новоизграђених објеката, што значи да Законом није прописан посебан начин утврђивања основице пореза на имовину за објекте који су, како наводите, новоизграђени. Међутим, ако је реч о непокретностима обвезника који води пословне књиге за које је пореска обавеза конкретном обвезнику настала или настане у 2019. години, или је настала у 2018-ој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске године, набавна вредност тих непокретности чини пореску основицу за:

– непокретности чију вредност у пословним књигама обвезник исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама,

– жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске,

отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично,

– експлоатациона поља,

– објекте из члана 7. став 4. Закона (објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије – осим трговине и управљања, експлоатационе објекте, објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности, складишне и стоваришне објекте...) које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта,

– кад јединица локалне самоуправе није објавила акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра 2018. године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне.

За остале непокретности за које је пореска обавеза обвезнику који води пословне књиге настала или настане у 2019. години, или је настала у 2018-ој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске године, пореска основица утврђује се у складу са чланом 7. ст. 2, 3, 7. и 10. и чланом 7а ст. 3. и 5. Закона, а порез се утврђује за део пореске године почев од настанка пореске обавезе.

**10. Да ли основицу пореза на имовину за непокретности (укључујући и инвестиционе некретнине) малог правног лица, које примењује МСФИ за МСП, чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00274/2016-04 од 27.02.2019. 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.

Сагласно одредби члана 6. став 5. Закона, у смислу Закона, текућом годином сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

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.



**11. Да ли фер вредност непокретности чини основицу пореза на имовину за непокретности микро правног лица које примењује МСФИ за МСП као рачуноводствену политику усвојену на нивоу целе Групе повезаних лица?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00160/2016-04 од 27.02.2019. 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.

Сагласно одредби члана 6. став 5. Закона, у смислу Закона, текућом годином сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

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.

Према одредби члана 22. ЗОР, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, примењују подзаконски акт који доноси министар надлежан за послове финансија, а који се заснива на општим рачуноводственим начелима. Изузетно од става 1. овог члана, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, могу да одлуче да примењују МСФИ за МСП из члана 21. овог закона. У случају из става 2. овог члана, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету.

Према томе, основица пореза на имовину прописана је Законом и нема основа да се утврђује на начин друкчији од прописаног.

С обзиром на то да су, према ЗОР, међународни стандарди финансијског извештавања МСФИ и МСФИ за МСП, као и да је у одредби члана 7. став 1. Закона (која уређује када фер вредност непокретности чини пореску основицу) изричито наведен (само) МСФИ, али не и МСФИ за МСП, те да микро правна лица немају законску могућност да примењују МСФИ, нема законског основа да основицу пореза на имовину за коју је порески обвезник микро правно лице које примењује МСФИ за МСП, као рачуноводствену политику усвојену на нивоу целе Групе повезаних лица, чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

**12. Које доказе треба да поднесу обвезници пореза на имовину за сврху остваривања пореског ослобођења за објекте за примарну пољопривредну производњу ако ти обвезници, „у свом домаћинству имају више економских објеката од преко 200m<sup>2</sup> који им служе за смештај механизације и регистровано пољопривредно газдинство”, како би надлежни орган јединице локалне самоуправе „са сигурношћу могао да утврди да обављају пољопривредну делатност и остварују приходе по том основу, с обзиром на то да своје производе продају другим физичким лицима или на пијаци и не воде пословне књиге, нити имају било какву евиденцију о промету својих производа”?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00129/2019-06 од 12.1.2019. год.)*

Према одредби члана 12. став 1. тачка 10) 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 не плаћа се на непокретности — објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште.

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 4. Закона).

Према томе, физичко лице које је обвезник пореза на имовину на објекте за примарну пољопривредну производњу, право на пореско ослобођење за те објекте применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона може остварити само када су испуњени сви следећи услови:

- да је то лице уједно и обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства;
- да је објекат за који се утврђује порез на имовину намењен за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште;
- да се тај објекат фактички користи за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште (а не за другу намену);
- да тај објекат није уступљен другом лицу уз накнаду, које уступање у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

Остваривање пореског ослобођења по овом основу:

– није ограничено бројем ни површином објеката који су намењени за примарну пољопривредну производњу и користе се за ту намену,

– није условљено да је физичко лице које је обвезник пореза на доходак грађана по основу остварених прихода од пољопривреде и шумарства обвезник пореза на додату вредност, или носилац породичног пољопривредног газдинства уписаног у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима који уређују ту област, као ни да ли има пореску обавезу или је ослобођено плаћања пореза на доходак грађана по том основу.

Испуњеност наведених услова за остваривање пореског ослобођења надлежни орган јединице локалне самоуправе утврђује на основу доказа, нпр. да ли је обвезник пореза на имовину уједно и обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, да ли је обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања као пољопривредник, да ли по основу обављања пољопривредне делатности остварује подстицаје у пољопривреди...

Наиме, сагласно члану 43. 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), као докази у пореском поступку, између осталих, могу се употребити исправе и информације којима располаже надлежни орган за утврђивање пореза на имовину, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### 1. Годишњи порез на доходак грађана за 2018. годину

(Објашњење Министарства финансија, бр. 413-00-18/2019-04 од 25.3.2019. год.)

#### 1. Годишњи порез на доходак грађана

Годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, у складу са одредбама члана 87. 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).

#### 2. Порески обвезници

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

- 1) резиденти за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;
- 2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике Србије.

### 3. Неопорезиви износ

Неопорезиви износ дохотка за 2018. годину је **2.470.644** динара и једнак је висини троструког износа просечне годишње зараде по запосленом у Републици Србији у 2018. години, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Према податку Републичког завода за статистику, објављеном у „Службеном гласнику РС“, број 13/19, просечна годишња зарада по запосленом у Републици Србији за 2018. годину износи **823.548** динара.

### 4. Приходи који се опорезују

Према одредбама члана 87. став 2. Закона, предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана за 2018. годину су приходи који су исплаћени (остварени) у периоду од 1. јануара закључно са 31. децембром 2018. године, независно од тога за који су период исплаћени, и то:

- 1) зарада из чл. 13. до 15б Закона;
- 2) опорезиви приход од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. Закона;
- 3) опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. Закона;
- 4) опорезиви приход од непокретности из члана 65в Закона;
- 5) опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. Закона;
- 6) опорезиви приход спортиста и спортских стручњака из члана 84а Закона;
- 7) опорезиви други приходи из члана 85. Закона;
- 8) приходи по основима из тач. 1) до 7), остварени и опорезовани у другој држави за обвезнике из члана 87. став 1. тачка 1) Закона.

5. Приходи који се умањују за плаћени порез и доприносе за обавезно социјално осигурање

Према одредби члана 87. став 3. Закона, зарада, опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике паушалце, опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине, опорезиви приход спортиста и спортских стручњака и опорезиви други приходи из члана 85. Закона, умањују се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе, а остали опорезиви приходи који су предмет опорезивања годишњим порезом – опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге а нису се определили за личну зараду, опорезиви приход од непокретности и опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари – умањују се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији. За предузетнике који воде пословне књиге а који су се определили за личну зараду, зарада се умањује за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника, а опорезиви приход из члана 33. став 2. Закона који оствари од самосталне делатности умањује се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији.

По основу прихода од самосталне делатности за предузетнике паушалце опорезиви приход умањује се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који су у Републици Србији плаћени на паушално утврђени приход за који се утврђује годишњи порез. За предузетнике који воде пословне књиге, а нису се определили за личну зараду, опорезиви приход од самосталне делатности умањује се за порез који је у Републици Србији плаћен на приход од самосталне делатности за који се утврђује годишњи порез, а за предузетнике који воде пословне књиге и определили су се за личну зараду, опорезиви приход од самосталне делатности умањује



се за порез плаћен у Републици Србији на приход од самосталне делатности за који се утврђује годишњи порез и увећава се за износ исплаћене личне зараде (умањене за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника) која је предмет опорезивања годишњим порезом.

Дакле, за порез на доходак грађана и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет лица које је остварило приход умањују се:

- зарада, односно лична зарада предузетника и предузетника пољопривредника,
- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике паушалце,
- опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине,
- опорезиви приход спортиста и спортских стручњака, и
- опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

За порез на доходак грађана који је плаћен у Републици Србији умањују се следећи приходи:

- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге,
- опорезиви приход од непокретности,
- опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари, и
- опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

Приходи физичког лица – резидента Републике Србије који су остварени и опорезовани у другој држави, умањују се за порез плаћен у тој другој држави (члан 87. став 5. Закона).

У случају да су доприноси за обавезно социјално осигурање у току 2018. године плаћени из основице која прелази износ највише годишње основице доприноса од 3.951.855 динара, обвезник има право на повраћај више плаћеног износа доприноса сагласно Закону 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).

Износ највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2018. годину је **3.951.855** динара („Службени гласник РС“, број 6/19).

Према одредби члана 87. став 4. Закона, доходак који се опорезује годишњим порезом увећава се за износ који се, у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање. Сагласно томе, износ који је у 2018. години обвезнику исплаћен по основу повраћаја више плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање, урачунава се у доходак који се опорезује годишњим порезом за 2018. годину. Доходак за опорезивање не увећава се за износ који је у 2018. години обвезник остварио по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање закључно за 2012. годину, сходно одредби Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, број 47/13). Примера ради, ако је обвезник у 2018. години остварио повраћај доприноса за обавезно социјално осигурање за 2012, 2013. и 2014. годину, доходак за опорезивање увећава се само за износ повраћаја који је остварио за 2013. и 2014. годину.

#### 6. Доходак за опорезивање

Сагласно одредби члана 87. став 6. Закона, доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног у складу са ст. 2. до 5. тог члана и неопорезивог износа из става 1. истог члана Закона.

То значи да се доходак за опорезивање утврђује као разлика између годишњег збира прихода (који су предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, увећаног за износ који се обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса) оствареног у 2018. години умањеног за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене на приход који је остварен у тој календарској години и неопорезивог износа од 2.470.644 динара.

#### 7. Пореска основица

Пореску основицу за плаћање годишњег пореза на доходак грађана представља **опорезиви доходак**, сагласно одредбама члана 88. Закона. Опорезиви доходак чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака из члана 88. став 1. Закона.

Према члану 88. став 1. Закона, обвезник годишњег пореза на доходак грађана има право на личне одбитке који износе:

– за обвезника – **40%** од просечне годишње зараде по запосленом, што износи **329.419 динара**,

– за издржаваног члана породице – **15%** од просечне годишње зараде по запосленом, по члану, што износи **123.532 динара**.

Укупан износ личних одбитака не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање.

Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може да оствари само један обвезник.

#### 8. Пореска стопа

Према одредби члана 89. Закона, годишњи порез на доходак грађана обрачунава се и плаћа по прописаној пореској стопи.

Наиме, за, пореског обвезника који је у календарској години остварио опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде, стопа годишњег пореза је 10%.

Уколико је порески обвезник остварио опорезиви доходак који је виши од шестоструке просечне годишње зараде, на износ који је виши од шестоструке просечне годишње зараде примењује се стопа годишњег пореза од 15%.

Према томе, **ако је порески обвезник остварио опорезиви доходак у износу:**

- до **4.941.288 динара** – примењује се пореска стопа од 10%;
- **преко 4.941.288 динара** – примењује се пореска стопа од 10% на износ до **4.941.288 динара**, а пореска стопа од 15% на износ **преко 4.941.288 динара**.

#### 9. Пореска пријава

Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана за 2018. годину подноси се на Обрасцу ППДГ-2Р – Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана за \_\_\_\_\_ годину, 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).

Пореску пријаву на Обрасцу ППДГ-2Р порески обвезник може да поднесе у електронском облику или у писменом облику – непосредно или путем поште.

У електронском облику пореска пријава се подноси употребом електронских сервиса Пореске управе, на начин прописан правилником којим се уређује подношење пореске пријаве електронским путем.

У писменом облику пореску пријаву обвезник – резидент може да подноси непосредно или путем поште, организационој

јединици Пореске управе надлежној према месту свог пребивалишта односно боравишта.

Нерезидентни обвезник преко пореског пуномоћника одређеног у складу са Законом 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), пореску пријаву у писменом облику подноси организационој јединици Пореске управе на чијој територији је остварио приходе, односно према боравишту, односно према пребивалишту, односно седишту пореског пуномоћника. .

Пореску пријаву у писменом облику може поднети порески обвезник или лице које је порески обвезник овластио за подношење пореске пријаве и предузимање радњи које су у вези са поднетом пријавом.

Пореска пријава подноси се најкасније до **15. маја 2019. године**.

Годишњи порез на доходак грађана утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података из пореске пријаве, пословних књига и других података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе.

Пример начина обрачуна годишњег пореза за обвезника који је остварио приход по основу зараде код једног послодавца (уз примену неопорезивог износа од 11.790 динара за зараду за децембар 2017. године исплаћену у јануару 2018. године, а почев од зараде за јануар 2018. године уз примену неопорезивог износа од 15.000 динара), уговора о ауторском делу, од непокретности и коме је извршен повраћај доприноса за обавезно социјално осигурање за 2017. годину:

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	<b>Бруто зарада</b>	6.000.000
2.	Неопорезиви износ зараде (11.790 д. + 15.000 д. x 11)	176.790
3.	Пореска основица (р.б. 1 – р.б. 2)	5.823.210
4.	Порез (р.б. 3 x 10%)	582.321
5.	Највиша годишња основица доприноса	3.951.855
6.	Доприноси на терет запосленог (р.б. 5 x 19,9%)	786.419
7.	Укупно порез и доприноси (р.б. 4 + р.б. 6)	1.368.740
8.	Приход за опорезивање (р.б. 3 – р.б. 7)	4.454.470
9.	<b>Бруто ауторски хонорар</b>	4.000.000
10.	Нормирани трошкови (р.б. 9 x 43%)	1.720.000
11.	Опорезиви приход (р.б. 9 – р.б. 10)	2.280.000
12.	Порез (р.б. 11 x 20%)	456.000
13.	Допринос за ПИО на терет примаоца (р.б. 11 x 26%)	592.800
14.	Укупно порез и доприноси (р.б. 12 + р.б. 13)	1.048.800
15.	Приход за опорезивање (р.б. 11 – р.б. 14)	1.231.200
16.	<b>Бруто приход од издавања непокретности</b>	4.000.000
17.	Нормирани трошкови (р.б. 16 x 25%)	1.000.000
18.	Опорезиви приход (р.б. 16 – р.б. 17)	3.000.000
19.	Порез (р.б. 18 x 20%)	600.000
20.	Приход за опорезивање (р.б. 18 – р.б. 19)	2.400.000

21.	<b>Износ по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање</b>	100.000
22.	<b>Укупан годишњи приход (р.б. 8 + р.б. 15 + р.б. 20 + р.б. 21)</b>	<b>8.185.670</b>
23.	Неопорезиви износ	2.470.644
24.	<b>Доходак за опорезивање (р.б. 22 – р.б. 23)</b>	<b>5.715.026</b>
25.	Лични одбици (за обвезника и једног члана)	452.951
26.	<b>Опорезиви доходак – пореска основица за годишњи порез (р.б. 24 – р.б. 25)</b>	<b>5.262.075</b>
27.	Опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде	4.941.288
28.	Опорезиви доходак преко шестоструке просечне годишње зараде (р.б. 26 – р.б. 27)	320.787
29.	Порез по стопи од 10% (р.б. 27 x 10%)	494.129
30.	Порез по стопи од 15% (р.б. 28 x 15%)	48.118
31.	<b>Годишњи порез (р.б. 29 + р.б. 30)</b>	<b>542.247</b>

**2. Да ли је физичко лице – нерезидент Републике Србије које својим уметничким радом, који је физички обављен на територији стране државе, као аутор вајарског дела, оствари ауторску накнаду од стране наручиоца посла и уједно домаћег исплатиоца – Фондације, порески обвезник по основу наведеног прихода?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-105/2019-04 од 20.3.2019. год.)

Како наводите, домаће правно лице Фондација (даље: наручилац) закључила је са физичким лицем (даље: аутор), уметником,

држављанином и пореским резидентом Велике Британије, уговор о изради и испоруци скулптуре. Уговором је прецизирано да је аутор у обавези да изради скулптуру, преда је наручиоцу, као и да наручиоцу уступи сва имовинска права на наведеном ауторском делу (скулптури) без икаквих предметних, просторних и временских ограничења. Указујете да је аутору – резиденту Велике Британије, за израду и пренос целокупног ауторског права на вајарском делу које је израђено на територији Велике Британије, наручилац извршио исплату накнаде 2017. године.

Сагласно члану 8. 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 и 113/17, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза па доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике Србије.

Доходком, у смислу става 1. овог члана, сматра се доходак који физичко лице оствари по основу рада који обавља на територији Републике Србије (став 2. тог члана Закона).

Доходком, у смислу става 1. овог члана, сматра се и доходак по основу права насталог на територији Републике, укључујући и право по основу имовине која се налази на територији Републике којом нерезидентно лице располаже (став 3. тог члана Закона).

Према одредби члана 54. став 1. Закона, обвезник пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине је физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине.

Одредбом члана 5. 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) прописано је да се пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Имајући у виду наведене законске одредбе као и наводе у захтеву, у случају када физичко лице – нерезидент Републике Србије својим уметничким радом који је физички обављен на територији стране државе, као аутор вајарског дела по основу неограниченог преноса свих имовинских права на конкретном вајарском делу (које дело, односно ауторско право нису настали на територији Републике Србије) оствари ауторску накнаду од стране наручиоца посла и уједно домаћег исплатиоца (конкретно, Фондације), то физичко лице које је неспорно нерезидент Републике Србије не сматра се пореским обвезником Републике Србије по основу предметног прихода и тај приход се не опорезује у Републици Србији.

**3. Опорезивање капиталног добитка по основу прихода које физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву у случају када је уговором о продаји удела прецизирано да ће купац иницијалну цену за удео исплатити у више делова у уговореном року од пет година, с тим да је иницијална цена подложна смањењу до кога ће доћи сходно условима предметног уговора, па ће коначна цена бити позната по истеку уговореног рока од пет година**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-4/2019-04 од 11.3.2019. год.)*

Према наводима у захтеву, физичко лице је продало удео у привредном друштву које је регистровано на територији Републике

Србије. Уговором о продаји удела прецизирано је да ће купац иницијалну цену за удео исплатити у више делова у уговореном року од пет година, с тим да је иницијална цена подложна смањењу до кога ће доћи сходно условима предметног уговора, па ће коначна цена бити позната по истеку уговореног рока од пет година. Како даље наводите, од износа иницијалне цене биће одбијени трошкови које ће привредно друштво имати у вези са пословањем из периода пре продаје удела (трошкови по основу судских спорова, финансијска задужења и сл.). Због тога у тренутку продаје није позната коначна цена удела, али се очекује да ће бити знатно мања од иницијално уговорене. Истичете да је уговорено да се уплата првог дела цене врши одмах након регистрације преноса удела у Агенцији за привредне регистре, а у први део цене укључује се износ који је продавац удела примио на име капаре пре преноса удела. Даље, указујете да ће преостали део цене бити исплаћен у годишњим ратама у наредних пет година, с тим да, сагласно уговору, купац удела има право да сваку будућу исплату дела цене умањи за доспеле дугове (губитке) привредног друштва. Напомињете да због тога пре истека рока од пет година није извесно колика ће бити коначна цена удела, с обзиром на то да је продавац преузео финансијску одговорност за трошкове које привредно друштво има у вези са вођењем судских спорова који су започели пре продаје удела или који ће бити започети након продаје удела, а који су везани за пословање друштва пре продаје удела.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) 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, 103/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. члан 72. Закона).

Сагласно одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. тог члана.

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 9. Закона).

Опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак чини капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. Закона (члан 76. Закона).

Одредбом члана 95. став 1. тачка 1) Закона прописано је да је обвезник који у току године изврши пренос права по основу којег може настати капитални добитак или губитак у складу са овим законом, дужан да поднесе пореску пријаву најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио или започео остваривање прихода по основу преноса стварних права на непокретностима, ауторских и сродних права и права индустријске својине, као и удела у капиталу правних лица.

Порез на капиталне добитке надлежни порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве, као и на основу других података (члан 109. став 3. Закона).

Обвезник пореза на капитални добитак у пореској пријави исказује податке о цени оствареној преносом права, удела и хартија од вредности и њиховој набавној цени и право на пореско ослобођење (члан 109. став 4. Закона).

Одредбом члана 109. став 5. Закона прописано је да ако обвезник не поднесе пореску пријаву, пореска обавеза се утврђује на

основу података о оствареном капиталном добитку којим располаже надлежни порески орган.

Одредбом члана 3. 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, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да, ако тим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбом члана 43. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да 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.

Према одредбама члана 145. став 1. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/16 и 95/18 – аутентично тумачење), издавање решења је доношење и обавештавање странке о донетом решењу. Када је поступак покренут по захтеву странке или по службеној дужности, а у интересу странке, и када се о управној ствари одлучује у поступку непосредног одлучивања, орган је дужан да изда решење најкасније у року од 30 дана од покретања поступка, а када се о управној ствари не одлучује у поступку непосредног одлучивања, орган је дужан да изда решење најкасније у року од 60 дана од покретања поступка (члан 145. ст. 2. и 3. Закона о општем управном поступку).

Имајући у виду наведено, порески орган утврђује порез на капиталне добитке на основу података из пореске пријаве (у којој се, поред осталог, исказују подаци о цени оствареној преносом

права, удела и хартија од вредности и њиховој набавној цени), као и на основу других података. Околност да у тренутку продаје није позната коначна цена удела с обзиром да није извесно да ће уговорена купопродајна цена (неспорно уговорена у одређеном износу, с тим да је такође уговорено да може да буде и измењена у току периода исплате услед наступања/испуњења одређених услова) бити и коначна цена која се исплаћује, није од значаја за утврђивање пореске обавезе. Наиме, како сагласно закону пореска обавеза може да се утврђује на основу података о оствареном капиталном добитку којим располаже надлежни порески орган, то порески орган може да утврди обавезу и другим доказним средствима сагласно Закону и ЗПППА.

Имајући у виду да је обвезник који у току године изврши пренос права по основу којег може настати капитални добитак или губитак у складу са Законом, дужан да поднесе пореску пријаву најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио или започео остваривање прихода, по основу преноса удела у капиталу привредног друштва у случају када се продајна цена удела исплаћује у ратама у одређеном временском периоду (уговорене рате), пореска пријава по основу капиталног добитка подноси се у року од 30 дана од дана остваривања прихода по основу уговорених исплата продајне цене на рате.

Пореска пријава подноси се у прописаном року посебно за сваку исплату продајне цене на рате.

#### **4. Утврђивање набавне цене удела у случају када је удео у привредном друштву стечен уносом неновчаног улога – непокретности**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-823/2018-04 од 11.3.2019. год.)*

Како наводите, удео у привредном друштву је стечен по основу новчаног, као и по основу неновчаног улога, у конкретном

случају непокретности. Указујете да је доношењем одлуке о уносу неновчаног капитала у друштво, предметна непокретност постала део имовине друштва, а на основу унетог улога чланови друштва, два физичка лица, стекли су уделе у друштву сразмерно вредности њихових улога у укупном оснивачком капиталу. Даље, истичете да је вредност непокретности која чини неновчани капитал друштва одређена у износу који одговара вредности коју је одредила Пореска управа у пореском поступку утврђивања пореза на пренос апсолутних права и у том идентичном износу је уписана у АПР. Као набавна вредност непокретности која чини неновчани део основног капитала друштва, како указујете, у пословним књигама друштва уписана је вредност у истом износу као и у АПР и пореском решењу за порез на пренос апсолутних права. Даље, наводите да је неколико година након што је непокретност унета у друштво као улог, дошло до промене у имовини друштва, у конкретном случају срушена је непокретност која је део неновчаног капитала друштва, с тим да није смањен основни капитал, те је структура основног капитала, а тако и сам удео у друштву који је предмет трансакције остао непромењен.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 3) 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) капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. члана 72. Закона).

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права,

удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (став 3. члана 72. Закона).

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

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона).

Набавна цена увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. став 9. Закона).

Сагласно члану 44. став 3. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18), основни (регистровани) капитал друштва је новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији.

Улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима, при чему неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако овим законом за поједине форме друштava није другачије одређено (члан 45. ст. 1. и 3. Закона о привредном друштву).

Имајући у виду наведено, у случају када је удео у привредном друштву стечен уносом неновчаног улога (у конкретном случају, непокретност) набавну цену удела представља вредност неновчаног капитала друштва која је уписана код Агенције за привредне регистре, која, у конкретном случају, одговара вредности коју је одредила Пореска управа у пореском поступку утврђивања пореза на пренос апсолутних права, а која идентична вредност (износ) је уписана и у пословним књигама привредног друштва.

**5. Утврђивање набавне цене за сврху одређивања капиталног добитка при продаји непокретности коју је порески обвезник сам изградио**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-70/2018-04 од 01.3.2019. год.)

Сагласно одредби члана 72. 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, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом стварних права на непокретностима.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. Закона).

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

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу Закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона).

Одредбом члана 74. став 2. Закона прописано је да код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње, основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину.

Набавна цена из става 1. овог члана увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, а код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, набавна



цена ревалоризује се за сваку годину почевши од 1. јануара године која следи години у којој је извршено улагање до дана преноса (члан 74. ст. 9. и 10. Закона).

Према одредби члана 43. ст. 1. и 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, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, а као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Сагласно наведеном, уколико нису расположиви сви елементи за утврђивање набавне цене која одговара стварном чињеничном стању, сматрамо да набавна цена непокретности (грађевински објекат) коју је физичко лице само изградило, а која је предмет продаје, за сврху утврђивања капиталног добитка може се утврдити на основу доказа који се сагласно ЗПППА могу употребити ради утврђивања чињеница од значаја за постојање пореске обавезе. С тим у вези, мишљења смо да као доказно средство, у погледу утврђивања набавне цене непокретности коју је обвезник сам изградио, може да се користи налаз и мишљење вештака грађевинске струке.

**6. Порез на капитални добитак по основу прихода који физичко лице оствари од продаје удела у привредном друштву (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-235/2018-04 од 19.02.2019. год.)**

Према наводима у захтеву, физичко лице „А” и физичко лице „Б” имају удео у привредном друштву „Х ДОО”, свако по

45% (35% стечено у поступку приватизације, а 10% куповином од малих акционара), а физичко лице „Ц“ има удео од 10%, с тим да је основни капитал уписан и уплаћен 2002. године. Истичете да су чланови друштва физичка лица „А“ и „Б“, у намери да се изврши статусна промена издвајања уз припајање, своје уделе у привредном друштву „Х ДОО“ пренели без накнаде привредном друштву „У ДОО“ (у коме су та иста физичка лица оснивачи са уделима од по 50%) које је на тај начин дана 2. октобра 2013. године стекло удео од 90% у друштву „Х ДОО“. Даље, наводите да „покушај вршења статусне промене је остао без успеха, након што су исцрпене све правне могућности током 2014. године и кроз Регистар Агенције за привредне регистре није прошао ни један упис промена.“ Након тога, како даље наводите, 2014. године привредно друштво „У ДОО“ целокупан свој новостечени удео у друштву „Х ДОО“ враћа без накнаде претходним члановима друштва физичким лицима „А“ и „Б“ који се уписују са уделима од по 45% са идентичним уписаним и уплаћеним основним капиталом, тј. све се враћа на стање које је било пре покушаја статусне промене. Указујете да је 2018. године донета одлука да привредно друштво „Х ДОО“ стекне сопствени удео од чланова друштва физичких лица „А“ и „Б“ у висини од 90%.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) 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, 103/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. члан 72. Закона).

Сагласно одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући

и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. тог члана.

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра се разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 9. Закона).

Сагласно одредби члана 97. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18), удео се преноси писаним уговором закљученим између преносиоца и стицаоца, као и на други начин прописан законом. Стицалац удела стиче удео даном регистрације преноса удела у складу са законом о регистрацији (став 3. члана 97. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 143. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да се својство члана друштва стиче даном регистрације власништва над уделом у складу са законом о регистрацији. Својство члана друштва престаје даном регистрације престанка својства члана друштва у складу са законом о регистрацији (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 157. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да се сопственим уделом друштва у смислу овог

закона сматра удео или део удела који друштво стекне од свог члана. Друштво може стицати сопствене уделе на основу одлуке скупштине бестеретним правним послом, односно откупом удела или дела удела од члана друштва (тач. 1) и 4) став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведено, када физичка лица „А“ и „Б“ чланови привредног друштва „Х ДОО“ у коме сваки од њих има по 45% удела (укупно 90%) који су стекли 2002. године, привредном друштву „У ДОО“ (чији су чланови са по 50% удела) 2013. године пренесу без накнаде те своје уделе у друштву „Х ДОО“ (чиме „У ДОО“ стекне 90% удела у „Х ДОО“, а сваком од тих физичких лица престане својство члана и власника „Х ДОО“), па након тога 2014. године привредно друштво „У ДОО“ пренесе без накнаде тај новостечени удео (90% у „Х ДОО“) физичким лицима „А“ и „Б“ (чиме свако од њих поново стекне својство члана и власника са по 45% удела у „Х ДОО“), у случају када та физичка лица изврше пренос уз накнаду свог удела (свако по 45% у „Х ДОО“) привредном друштву „Х ДОО“ ради стицања сопственог удела од чланова друштва, приход који физичко лице оствари као разлику између продајне и набавне цене удела предмет је опорезивања порезом на капитални добитак.

Наиме, како се сагласно Закону о привредним друштвима својство члана друштва стиче даном регистрације власништва над уделом у складу са законом о регистрацији, а престаје даном регистрације престанка својства члана друштва у складу са законом о регистрацији, имајући у виду да је у конкретном случају физичко лице (по други пут) својство члана и власника удела у друштву „Х ДОО“ стекло у 2014. години, а да је то својство престало 2018. године услед преноса уз накнаду тог удела поменутом друштву ради стицања сопственог удела, није испуњен услов за остваривање права на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

Основицу пореза на капитални добитак представља разлика између продајне и набавне цене удела (у конкретном случају, свој

удео од 45% у „Х ДОО” физичко лице је стекло без накнаде од „У ДОО”, а преноси га уз накнаду „Х ДОО” ради стицања сопствених удела друштва).

Указујемо да је Законом о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 95/18), који је ступио на снагу 16. децембра 2018. године, измењена одредба члана 72а став 3. тог члана Закона, на начин да је прописано да, изузетно од става 1. тачка 5) тог члана, право на пореско изузимање не остварује се у случају када члан друштва пренесе удео или акције, односно део удела или акција које има у друштву, а по основу тог преноса друштво стиче сопствене уделе, односно акције у смислу закона којим се уређују привредна друштва.

#### **7. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен у 2018. години, сагласно вансудском поравнању по основу неисплаћених зарада за претходни период**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-487/2018-04 од 19.02.2019. год.)*

Како наводите, поднели сте тужбу против послодавца због неисплаћених месечних зарада за период од 1. јануара 2013. године до 31. децембра 2017. године. Судски поступак окончан је закључењем вансудског поравнања између Вас (тужилац) и послодавца (тужени), сагласно коме се послодавац обавезао да Вам исплати неисплаћене зарада за наведени период. Указујете и то, да Вам је дуговани износ по основу неисплаћених месечних зарада исплаћен у више рата током 2018. године. На основу навода из дописа може се закључити да Вам током наведеног периода (од 2013. па закључно са истеком 2017. године) није престао радни однос код тог послодавца.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04,

62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б овог закона чини исплаћена, односно остварена зарада (члан 15а став 1. Закона).

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

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

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике Србије.

Према одредби члана 87. став 2. тачка 1) Закона, у доходак који се опорезује годишњим порезом урачунава се зарада из чл. 13. до 15б Закона.

Сагласно члану 104. 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 – аутентично тумачење), запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји се 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 (члан 105. став 1. Закона о раду).

Под зарадом у смислу става 1. овог члана сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (члан 105. став 2. Закона о раду).

Имајући у виду наведено, зараде које је запослени остварио код послодавца за период од 1. јануара 2013. године до 31. децембра 2017. године, а које (зараде) су сагласно закљученом вансудском поравнању исплаћене током 2018. године, опорезују се порезом на доходак грађана на зараде сагласно чл. 13. до 18. Закона.

С тим у вези, у конкретном случају приход по основу неисплаћених зарада за наведени период, који је исплаћен физичком лицу у једној календарској години (у конкретном случају, у 2018. години), урачунава се у основицу годишњег пореза на доходак грађана за ту календарску годину у којој је исплаћен, сагласно одредбама чл. 87. до 89. Закона.

**8. Порески третман пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд који послодавац плаћа из зараде запосленог – члана добровољног пензијског фонда**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-4327/2018-04 од 12.02.2019. год.)*

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

Основицу пореза на зараде чини исплаћена, односно остварена зарада, умањена за износ од 15.300 динара месечно за лице које ради са пуним радним временом (члан 15а ст. 1. и 2. Закона).

Према одредбама члана 21а Закона, не плаћа се порез на зараде на пензијски допринос у добровољни пензијски фонд који послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог – члана добровољног пензијског фонда, по закону који уређује добровољне

пензијске фондове и пензијске планове, укупно највише до 5.872 динара месечно.

Имајући у виду наведене законске одредбе, када послодавац из зараде запосленог, који је члан добровољног пензијског фонда, путем административне забране из зараде тог запосленог обуставља и плаћа допринос у добровољни пензијски фонд за тог запосленог, до висине прописаног неопорезивог износа (5.872 динара месечно), у основицу пореза на зараде не урачунава се неопорезиви износ доприноса у добровољни пензијски фонд, односно на тај износ се не обрачунава и не плаћа порез на доходак грађана на зараду.

С тим у вези, право на пореско ослобођење прописано чланом 21а Закона остварује запослени – члан добровољног пензијског фонда на терет чије зараде се плаћа допринос. Право на пореско ослобођење остварује се тако што се бруто зарада запосленог који на терет своје зараде плаћа допринос у добровољни пензијски фонд, у циљу утврђивања пореске основице умањује за неопорезиви износ највише до 5.872 динара месечно по основу доприноса који запослени као члан добровољног пензијског фонда плаћа из своје зараде (с тим да се бруто зарада умањује и за неопорезиви месечни износ зараде из члана 15а Закона).

Основицу доприноса за обавезно социјално осигурање и за запосленог и за послодавца у том случају представља износ месечне бруто зараде.

**9. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана на приход остварен у 2018. години по основу неисплаћених зарада, према судској одлуци донетој у радном спору**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-838/2018-04 од 11.02.2019. год.)

Како наводите, дана 2. октобра 2013. године проглашени сте технолошким вишком и престао Вам је радни однос код послодавца. Тим поводом покренули сте судски поступак против послодавца с



тужбеним захтевом да се утврди да је незаконито престао радни однос, као и да се послодавац обавезе да исплати неисплаћене зараде за тај период. Пресудом Апелационог суда у Београду, како наводите, наложено је послодавцу да Вам исплати одређени износ на име неисплаћених зарада са припадајућом каматом, и то за период од 2013. године закључно са 25. јулом 2018. године, као и да исплати отпремнину због престанка радног односа. Указујете да Вам је целокупан износ исплаћен дана 8. августа 2018. године.

Одредбом члана 9. став 1. тачка 8) 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, 14/12 – 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 се порез на доходак грађана не плаћа на примања остварена по основу накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату).

Сагласно члану 9. став 1. тачка 19) Закона, не плаћа се порез на доходак грађана на примања остварена по основу отпремнине, односно новчане накнаде које послодавац исплаћује запосленом за чијим је радом престала потреба у складу са законом којим се уређује рад, односно радни односи, односно запосленом који ради на пословима за које више не постоји потреба или постоји потреба смањења броја извршилаца у складу са законом којим се уређује начин одређивања максималног броја запослених у јавном сектору – до износа који је као најнижи утврђен тим законима.

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

- 1) резиденти за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;
- 2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике Србије.

Према одредби члана 87. став 2. тачка 1) Закона, у доходак који се опорезује годишњим порезом урачунава се и зарада из чл. 13. до 15б Закона.

Одредбом члана 179. став 5. тачка 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 – аутентично тумачење) прописано је да запосленом може да престане радни однос ако за то постоји оправдан разлог који се односи на потребе послодавца и то, ако услед технолошких, економских или организационих промена престане потреба за обављањем одређеног посла или дође до смањења обима посла.

Одредбом члана 191. став 1. Закона о раду прописано је да ако суд у току поступка утврди да је запосленом престао радни однос без правног основа, на захтев запосленог одлучиће да се запослени врати на рад, да му се исплати накнада штете и уплате припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио.

Накнада штете утврђује се у висини изгубљене зараде која у себи садржи припадајући порез и доприносе у складу са законом, у коју не улази накнада за исхрану у току рада, регрес за коришћење годишњег одмора, бонуси, награде и друга примања по основу доприноса пословном успеху послодавца, и исплаћује се запосленом у висини изгубљене зараде, која је умањена за износ пореза и доприноса који се обрачунавају по основу зараде у складу са законом, сагласно ст. 2. и 3. члана 191. Закона о раду.

Порез и доприноси за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио обрачунавају се и плаћају на утврђени месечни износ изгубљене зараде из става 2. овог члана (члан 191. став 4. Закона о раду).

Имајући у виду наведено, накнада изгубљене зараде коју послодавац, сагласно судској одлуци, исплаћује запосленом коме је незаконито престао радни однос, у висини коју би запослени остварио да је за спорни период радио код тог послодавца и остварио права из радног односа, опорезује се порезом на доходак грађана на зараде сагласно чл. 13. до 18. Закона.

С тим у вези, приход у висини изгубљене зараде (у конкретном случају, за период од 2013. до 2018. године) који се сагласно судској одлуци којом је утврђено да је запосленом престао радни однос без правног основа, исплати физичком лицу, урачунава се у основицу годишњег пореза на доходак грађана за календарску годину у којој је исплаћен, сагласно одредбама чл. 87. и 88. Закона.

Поред тога, указујемо да ако је отпремнина исплаћена до висине прописаног неопорезивог износа, на такво примање не обрачунава се и не плаћа порез на доходак грађана и такво примање није предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана.

---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

### 1. Могућност отписа дуговоног пореза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00720/2018-04 од 18.3.2019. год.)

Одредбама члана 73. ст. 1–4. 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 Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дуговоног пореза, под условом да плаћање дуговоног пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Условe из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дуговоног пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1, 6. и 7. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже..

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дугованог пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дугованог пореза не измири текућу обавезу, осим у случају ако је поднео захтев за одлагање плаћања те текуће обавезе, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити:

- 1) из средстава обезбеђења;
- 2) у поступку принудне наплате пореског дуга.

Одредбама члана 76. ст. 3. и 4. ЗПППА прописано је да пореском обвезнику коме је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дугованог пореза, када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Сагласно наведеним одредбама ЗПППА, уз пуно разумевање Ваше тешке материјалне ситуације, указујемо да не постоји законска могућност да се отпише порески дуг, али порески обвезник може да поднесе образложени захтев Пореској управи за одлагање плаћања дугованог пореза на рате, а Пореска управа поступајући по том захтеву може одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни прописане услове и установи средства обезбеђења из ког ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез. Од пореског обвезника се неће захтевати давање средстава обезбеђења наплате ако дуговани порез по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи за физичко лице до 200.000 динара.

Напомињемо да, уколико порески обвезник редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује му се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

## **2. Услови за одлагање плаћања дугованог пореза, односно ослобађања од акциза**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00586/2018-04 од 18.3.2019. год.)*

1. Одредбама члана 73. ст. 1–4. 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 Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1, 6. и 7. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника се не захтева испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате –

ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговоаног пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговоаног пореза не измири текућу обавезу, осим у случају ако је поднео захтев за одлагање плаћања те текуће обавезе, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити:

- 1) из средстава обезбеђења;
- 2) у поступку принудне наплате пореског дуга.

Одредбама члана 76. ст. 3. и 4. ЗПППА прописано је да пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дуговоаног пореза, када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуговоаног пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Сагласно наведеном, указујемо да су услови за одлагање плаћања пореског дуга прописани наведеним одредбама ЗПППА којима се предвиђа могућност да порески обвезник поднесе образложени захтев Пореској управи за одлагање плаћања дуговоаног пореза на рате, а Пореска управа поступајући по том захтеву може



одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни прописане услове. Такође се прописује и установљивање средства обезбеђења наплате из ког ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез. Од пореског обвезника се неће захтевати давање средстава обезбеђења наплате ако дуговани порез по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи за правно лице до 1.500.000 динара.

Напомињемо да се, уколико порески обвезник редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

2. Одредбом члана 9. став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је плаћање акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности.

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

Ослобођење од плаћања акцизе, између осталог и на деривате нафте, уређено је одредбом чл. 19. и 19а Закона.

Према члану 19. став 1. Закона, акциза се не плаћа на акцизне производе:

1) које извози произвођач, односно које произвођач ради извоза отпрема у царинско складиште, отворено у складу са царинским прописима;

2) које произвођач, односно увозник продаје за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

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

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

(4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући и чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговорима;

3) деривате нафте, биогорива и биотечности које продаје произвођач, односно увозник, а чији се промет врши на основу међународног уговора, ако је тим уговором предвиђено ослобођење од плаћања акцизе;

4) које произвођач отпрема, односно увозник смешта, у царинско складиште отворено у складу са царинским прописима, ради продаје у авионима и бродовима, односно ради снабдевања авиона и бродова, који саобраћају на међународним линијама, као и на производе који се отпремају у слободне царинске продавнице отворене на ваздухопловним пристаништима отвореним за међународни саобраћај на којима је организована пасошка и царинска контрола ради продаје путницима у складу са царинским прописима;

б) гориво за млазне моторе – керозин (петролеј) које произвођач продаје непосредно крајњем кориснику (власнику) за авио сврхе, односно увозник увози за себе ради непосредног

коришћења у авио сврхе или за корисника (власника) који то гориво непосредно користи у авио сврхе.

Сагласно члану 19а Закона, акциза се не плаћа на деривате нафте, и то на:

1) течни нафтни гас (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 12 11 00 до 2711 19 00 00) и остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° С (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 12 11 00, 2710 12 15 00, 2710 12 21 00, 2710 12 25 00, 2710 12 90 00, 2710 19 11 00, 2710 19 15 00, 2710 19 29 00, 2710 19 31 00, 2710 19 35 00, 2710 19 99 00, 2710 20 90 19 и 2710 20 90 99), који се користе као сировина и енергенти у процесима фракционе дестилације ради даље полимеризације, парног крековања и екстракције бутадиена, као и на производе који се добијају из процеса фракционе дестилације ради даље полимеризације, парног крековања, екстракције бутадиена и производње МТВЕ (Metil Tercijalni Butil Eтар);

2) течни нафтни гас и то за лаке утечњене угљоводонике из тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 19 00 00 у случају када се као сировине користе у производњи течног нафтног гаса и примарног бензина у процесима сепарације.

Одредбом члана 39а ст. 1– 3. Закона прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под

условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Право на рефакцију плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање, („Службени гласник РС”, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15 и 81/18, у даљем тексту: Правилник), прописани су услови под којима се може остварити рефакција плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности.

На основу наведених законских и подзаконских одредаба, обавештавамо вас да не постоји законски основ за ослобађање од плаћања акцизе на деривате нафте за ауто такси превознике, који су, како наводите у вашем допису, измирили порез и то на 300 литара горива на месечном нивоу, већ је прописано право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, уз испуњење услова који су уређени Законом и Правилником.

### **3. Појашњење појма застарелост пореза**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00576/2018-04 од 01.3.2019. год.)

Одредбом члана 23. став 1. тачка 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) прописано је да пореска обавеза престаје, између осталог, застарелошћу пореза.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2. ЗПППА прописано је да порески обвезник, у складу са овим законом, има право да у писменој облику добије одговор на питање које је у таквом облику поставио Пореској управи, а тиче се његове пореске ситуације.

Одредбом члана 80. став 1. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 30/18 (др. закон) и 47/18) прописано је да су, на тражење физичких или правних лица, органи државне управе дужни да дају мишљења о примени одредаба закона и других општих аката, у року од 30 дана.

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

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

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

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

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

Одредбама члана 114е ЗПППА прописано је да се одредбе овог закона којима се уређује застарелост права на утврђивање,

наплату и повраћај не примењују на доприносе за обавезно социјално осигурање.

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

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

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

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

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

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

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

1. Право Пореске управе на утврђивање и наплату пореске обавезе застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, тј. од првог дана наредне године од године у којој је ту обавезу требало утврдити, односно која је доспела за плаћање.

Уколико Пореска управа против пореског дужника предузима радње у циљу утврђивања и наплате пореске обавезе, рок застарелости се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у том циљу и после прекида почиње да тече изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок за застарелост.

2. Указујемо да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореске обавезе увек застарева у року од десет година од истека године у којој је ту обавезу требало утврдити или наплатити, што у сваком конкретном случају утврђује Пореска управа, осим у случајевима из члана 114з ЗПППА када је прописано да застарелост права надлежног пореског органа на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

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

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

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

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

Одредбе о застарелости не примењују се на доприносе за обавезно социјално осигурање.

3. Органи државне управе су дужни да на тражење физичких или правних лица дају мишљења о примени одредаба закона и других општих аката, у року од 30 дана.

#### **4. Обезбеђивање средства обезбеђења од стране пореског обвезника у поступку одобравања одлагања плаћања дугованог пореза**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-04517/2018-04 од 01.3.2019. год.)

Одредбама члана 73. ст. 1–4. 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 Пореска управа може, на образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дугованог пореза, по испуњењу услова из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

Одлуком из става 3. овог члана може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања до 12 месеци.

Одредбама члана 74. ст. 1–6. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

1) хипотека на непокретности пореског обвезника;

2) залога на покретним стварима пореског обвезника;



- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- 6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дуговоаног пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дуговоаног пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. ЗПППА.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника се не захтева испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. ЗПППА, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. ЗПППА, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Одредбама члана 76. ст. 3. и 4. ЗПППА прописано је да пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. Право на отпис 50% камате се не остварује за одлагање плаћања дуговоаног пореза када је обавеза утврђена решењем у поступку пореске контроле.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Сагласно наведеном, указујемо да порески обвезник може да поднесе образложени захтев Пореској управи за одлагање плаћања дугованог пореза на рате, а Пореска управа поступајући по том захтеву може одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни прописане услове. Такође, одредбама ЗПППА се прописује и установљавање средства обезбеђења наплате из ког ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез.

Указујемо да се од пореског обвезника – правног лица неће захтевати давање средстава обезбеђења наплате ако дуговани порез по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи до 1.500.000 динара. У случајевима када је износ дугованог пореза већи од поменутог, Пореска управа је дужна да обезбеди средство обезбеђења у складу са одредбама ЗПППА.

Указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

**5. Да ли су мишљења Министарства финансија у поступку утврђивања локалних комуналних такси обавезујућа за поступање локалне пореске администрације и од када?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00473/2018-04 од 01.3.2019. год.)*

Одредбама члана 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) прописано је да се овај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез).

Овај закон примењује се и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 2а ЗПППА прописано је да се овај 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.

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

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) брисана – са 108/2016;
- 4а) брисана – са 47/2013;
- 5) брисана – са 53/2010;
- 6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. 1а), 9), 12) и 13д), и чл. 161, 164. и 167–171. овог закона.

Одредбом члана 11. став 3. ЗПППА (која се примењује на акте донете након 30. маја 2013. године) прописано је да у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности министарства надлежног за послове финансија, акти (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.) о примени тих прописа које даје министар надлежан за послове финансија, односно лице које он овласти, обавезујући су за поступање Пореске управе.

Сагласно наведеним одредбама, ЗПППА се примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу.

Имајући у виду да су акти (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.) о примени прописа из надлежности министарства надлежног за послове финансија које даје министар надлежан за послове финансија, обавезујући за поступање Пореске управе, то су наведени акти донети након 30. маја 2013. године обавезујући и за поступање надлежних пореских органа јединица локалних самоуправа у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних јавних прихода, сагласно одредбама ЗПППА.

## **6. Поступање Пореске управе приликом издавања уверења о измиренем пореским обавезама**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01017/2018-04 од 01.3.2019. год.)*

Одредбама члана 43. 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 чињенице у пореском поступку

утврђују на основу доказа. Као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити. Утврђивање чињеница у поступку пореске контроле врши се и према одредбама чл. 116–139. ЗПППА.

Одредбом члана 45. став 1. ЗПППА прописано је да је порески обвезник дужан да, на захтев Пореске управе и у разумном року који она одреди, пружи све расположиве информације, неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање. Пореска управа може да захтева од других лица, привредних субјеката, банака, државних органа и организација, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе да, у разумном року који она одреди, пружи расположиве информације, као и податке од значаја за предузимање активности из делокруга надлежности Пореске управе.

Одредбама члана 123. ЗПППА прописано је да је пореска контрола поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са овим законом.

Ако се у пореској контроли утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из порескоправног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.

Порески инспектор је службено лице које је овлашћено да врши пореску контролу на основу налога за контролу, односно позива.

Сагласно наведеном, Пореска управа у поступку контроле проверава и утврђује законитост и правилност испуњавања пореске обавезе и врши поступак провере тачности, потпуности

и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника, у складу са ЗПППА. Такође, порески обвезник је дужан да, на захтев Пореске управе и у разумном року који она одреди, пружи све расположиве информације, неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање.

У конкретном случају, поступајући по захтеву пореског обвезника за издавање уверења о измиреним пореским обавезама у сврху трансфера новца (сагласно одредбама закона који уређује девизно пословање), Пореска управа издаје уверење на основу службене евиденције у пореском рачуноводству које води, али и на основу чињеничног стања утврђеног сходно прибављеним доказима из члана 43. ЗПППА – службене евиденције, исправа и информација којима располаже, увиђаја, других средстава којима се чињенице могу утврдити, као и у поступку пореске контроле где се проверава и утврђује законитост и правилност испуњавања пореске обавезе у складу са ЗПППА.

**7. Да ли постоји законска могућност да правно лице које има више плаћени порез путем прекњижавања искористи тај више плаћени порез за плаћање пореске обавезе повезаног правног лица?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00801/2017-04 од 01.3.2019. год.)*

Одредбама члана 10. ст. 2. и 3. 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 у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 19. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да се испуњење пореске обавезе састоји у плаћању, о доспелости, дугованог износа пореза.

Пореску обавезу:

1) испуњава порески обвезник непосредно;

2) испуњава друго лице, када је овим законом или другим пореским законом прописано да је одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника;

3) може да испуни друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.

Одредбом члана 65. став 4. ЗПППА прописано је да право на повраћај више или погрешно наплаћеног пореза и споредних

пореских давања, на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза, као и на намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, доспева истеком рока из члана 75. ст. 8–11. овог закона, ако пореским законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 70. ст. 5–7. ЗПППА прописано је да ако је износ уплате по основу пореза већи од дугованог износа, износ преплате може да се користи за намирење обавеза по истом основу које касније доспевају.

У случају из става 5. овог члана, на захтев пореског обвезника:

- 1) намирује се дуговани порез по другом основу;
- 2) врши се повраћај, ако нема доспелих обавеза по другом основу.

Захтевом из става 6. овог члана не сматра се опредељење пореског обвезника да му се изврши повраћај пореза на додату вредност из пореске пријаве за порез на додату вредност.

Сагласно наведеним одредбама, правно лице има право на повраћај, односно прекњижавање више плаћеног пореза које остварује подношењем захтева надлежном пореском органу, али у конкретном случају не постоји правни основ да се путем захтева за повраћај, односно прекњижавање више плаћеног пореза, износ више плаћеног пореза једног пореског обвезника – правног лица пренесе и уплати од стране надлежног пореског органа на рачун другог пореског обвезника – повезаног правног лица.

С тим у вези, указујемо да у складу са одредбама ЗПППА, пореску обавезу може да испуни и друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе (у конкретном случају правно лице може да испуни пореску обавезу повезаног правног лица).



**8. Правна судбина пореске обавезе пореза на имовину у случају смрти физичког лица, као и обавезност аката Министарства финансија за поступање Пореске управе**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00573/2018-04 од 01.3.2019. год.)

1. 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 овај 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, у поступцима у којима доносе пореске управне акте, укључујући и акте у управном поступку, за које је прописана примена овог закона.

Одредбом члана 22. ЗПППА прописано је да пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства.

Ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује.

Пореску обавезу пословно неспособног физичког лица или одсутног физичког лица коме се не зна пребивалиште испуњава заступник из имовине пореског обвезника.

Ако имовина лица из става 3. овог члана није довољна да се намири дуг по основу пореза и споредних пореских давања, ненамирени део дуга се отписује.

Ако престану разлози из става 3. овог члана због којих је лицу одређен заступник, решење о отпису пореског дуга ће се укинути,

али се за период од дана када је ненамирени порески дуг тог лица доспео до дана када су разлози престали, камата не обрачунава.

Према одредби члана 222. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС”, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: ЗОН), наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине.

Чланом 122. став 1. Закона о ванпарничном поступку („Службени гласник СРС”, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС”, бр. 46/95 – др. закон, 18/05 – др. закон, 85/12, 45/13 – др. закон, 55/14, 6/15 и 106/15 – др. закон, у даљем тексту: ЗВП) прописано је да кад суд утврди којим лицима припада право на наслеђе, огласиће та лица за наследнике решењем о наслеђивању.

Правоснажно решење о наслеђивању ће се доставити надлежном органу управе (члан 123. став 2. ЗВП).

Сагласно наведеном, у моменту смрти физичког лица – обвезника пореза на имовину, то лице престаје да буде носилац права и обавеза, дакле и обвезник пореза на имовину. Стога се утврђени ненаплаћени порез не може наплатити од тог лица. Сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза на имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на његове наследнике, а дугове тог лица до висине вредности наслеђене имовине, укључујући и неизмирену обавезу по основу пореза на имовину, испуњавају његови наследници у оквиру вредности наслеђене имовине.

Када суд утврди којим лицима припада право на наслеђе, огласиће та лица за наследнике решењем о наслеђивању, а потом ће правоснажно решење о наслеђивању доставити надлежној организационој јединици Пореске управе како би наследници преминулог пореског обвезника били активно легитимисани за остваривање права и обавеза прописаних законом.

2. Одредбом члана 11. став 3. ЗПППА прописано је да у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности

министарства надлежног за послове финансија, акти (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.) о примени тих прописа које даје министар надлежан за послове финансија, односно лице које он овласти, обавезујући су за поступање Пореске управе.

Одредбама члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 30/18 (др. закон) и 47/18, у даљем тексту: ЗДУ) прописано је да су, на тражење физичких или правних лица, органи државне управе дужни да дају мишљења о примени одредаба закона и других општих аката, у року од 30 дана. Мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

Имајући у виду да ЗПППА представља *lex specialis* у односу на ЗДУ, те да се у пореском поступку примењују одредбе члана 11. ЗПППА, као и да је тим законом посебно уређена област пореског поступка, акти донети од стране министарства надлежног за послове финансија су обавезујући за поступање надлежног пореског органа у пореском поступку.

#### **9. Достављање пореских решења преко службеног лица пореског органа**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00400/2018-04 од 28.02.2019. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе

пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 2а став 1. 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.

Одредбама члана 7. ст. 1–6. ЗПППА прописано је да се тајним податком у пореском поступку (у даљем тексту: тајни податак), у смислу овог закона, сматра и чува као тајни податак:

1) сваки документ, информација, податак или друга чињеница о пореском обвезнику до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку;

2) подаци о техничким проналасцима или патентима, као и сви други подаци о технолошким поступцима које примењује порески обвезник, до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку.

Повреда тајног податка угрожава интерес пореских обвезника и јавни интерес Републике, који претежу над интересом за приступ информацијама од јавног значаја које представљају тајни податак, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице по интересе заштићене овим законом.

Тајни податак дужна су да чувају сва службена лица и друга лица која учествују у пореском, прекршајном, предистражном и судском поступку.

Обавеза чувања тајног податка односи се и на лица из става 1. овог члана када им престане радни однос, односно својство у

којем су дошли до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима из става 1 . овог члана.

Обавеза чувања тајног податка је повређена ако се документи, чињенице, односно подаци из става 1. овог члана неовлашћено користе или објаве.

Обавеза чувања тајног податка није повређена:

- 1) радњом са којом се порески обвезник писмено сагласи;
- 2) ако се одређени документ, чињеница, односно податак не могу повезати са одређеним пореским обвезником;
- 3) ако се одређени документ, чињеница, односно податак износе током пореског, прекршајног, предистражног или судског поступка;
- 4) ако се ради о пореском идентификационом броју (у даљем тексту: ПИБ) пореског обвезника;
- 5) ако се одређени документ, чињеница, односно податак користе од стране надлежног органа у поступку откривања кривичних дела или прекршаја;
- 6) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, у складу са одредбама члана 157. овог закона, достављају овлашћеном лицу пореског органа стране државе у поступку размене информација и пружања правне помоћи;
- 7) ако се пореском јемцу омогући увид у податке о пореском обвезнику, битне за регулисање обавеза које проистичу из његовог односа према пореском обвезнику;
- 8) ако се одређени документ, чињеница, односно податак у вези са постојањем пореског дуга, пружају у складу са одредбама посебног закона, осим уколико пружање документа, чињеница, односно података по свом обиму представља велике трошкове, односно захтева прекомерно ангажовање запослених у Пореској управи, што порески орган опредељује у сваком конкретном случају;
- 9) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, пружају овлашћеном лицу другог државног органа и организације, органа територијалне самоуправе и локалне самоуправе у поступку размене информација неопходних за предузимање активности из делокруга надлежности тих органа.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 4) ЗПППА прописано је да порески обвезник, у складу са овим законом, између осталог, има право да се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране Пореске управе чувају као тајни податак и користе, односно чине доступним другим лицима, односно органима или организацијама, на начин уређен у члану 7. ЗПППА.

Одредбом члана 34. став 1. ЗПППА прописано је да је порески акт пореско решење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мења или довршава нека радња у пореском поступку.

Одредбом члана 36. став 1. ЗПППА прописано је да се порески акт из члана 34. ЗПППА доставља пореском обвезнику слањем препоручене пошиљке, обичне пошиљке или преко службеног лица пореског органа, односно на адресу електронске поште пореског обвезника, на начин прописан ЗПППА.

Сагласно наведеном, мишљења смо да се у конкретном случају решење као порески акт доставља, између осталог, преко службеног лица Пореске управе овлашћеног за достављање, у затвореној коверти, имајући у виду да се подаци о пореском обвезнику, сходно начелу чувања службене тајне у пореском поступку, чувају као тајни податак и у пореском поступку чине доступним другим лицима искључиво на начин прописан одредбама ЗПППА.

**10. Поступање надлежног пореског органа по захтеву наследника за отпис дугованог пореза по основу застарелости**  
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00700/2018-04 од 28.02.2019. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10,

101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 2а став 1. 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.

Одредбом члана 12. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да је порески дужник физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа из члана 10. ЗПППА. Порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање.

Одредбом члана 22. став 1. ЗПППА прописано је да пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства.

Одредбом члана 71. став 2. ЗПППА прописано је да ће Пореска управа пореском обвезнику који, у целости или делимично, није о доспелости платио порез, односно споредно пореско давање, као и у року из става 1. овог члана осим у случају из члана 74. став 7. тачка 1) ЗПППА, послати опомену о врсти и износу пореза, односно споредних пореских давања доспелих за наплату, у року од 30 дана од дана доспелости, којом му налаже да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана уплате

дospelог пореза, односно споредних пореских давања.

Одредбама члана 114. ЗПППА прописано је да право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање. Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Одредбама члана 114д ЗПППА прописано је да се застарелост прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања. После прекида застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у рок за застарелост.

Према одредби члана 222. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС”, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: ЗОН), наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине.

Чланом 122. став 1. Закона о ванпарничном поступку („Службени гласник СРС”, бр. 25/82 и 48/88 и „Службени гласник РС”, бр. 46/95 – др. закон, 18/05 – др. закон, 85/12, 45/13 – др. закон, 55/14, 6/15 и 106/15 – др. закон, у даљем тексту: ЗВП) прописано је да кад суд утврди којим лицима припада право на наслеђе, огласиће та лица за наследнике Решењем о наслеђивању.

Правоснажно Решење о наслеђивању ће се доставити надлежном органу управе (члан 123. став 2. ЗВП).



Сагласно наведеном, у моменту смрти физичког лица – обвезника пореза на имовину, то лице престаје да буде носилац права и обавеза, дакле и обвезник пореза на имовину. Стога се утврђени ненаплаћени порез не може наплатити од тог лица. Сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза па имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на његове наследнике, а дугове тог лица до висине вредности наслеђене имовине, укључујући и неизмирену обавезу по основу пореза на имовину, испуњавају његови наследници у оквиру вредности наслеђене имовине.

Када суд утврди којим лицима припада право на наслеђе, огласиће та лица за наследнике Решењем о наслеђивању, а потом правоснажно Решење о наслеђивању доставља надлежној организационој јединици Пореске управе како би наследници преминулог пореског обвезника били активно легитимисани за остваривање права и обавеза прописаних законом.

С тим у вези, ако је у конкретној ситуацији опомену за плаћање доспелих обавеза по основу пореза на имовину преминулог лица примио син преминулог лица и ако је у моменту пријема опомене решењем надлежног органа био оглашен за наследника преминулог лица, тада се пријем опомене може сматрати и прекидом рока застарелости права на наплату доспелих пореских обавеза по основу пореза на имовину од стране надлежног пореског органа, имајући у виду да застарелост прекида сваком радњом тог органа предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореске обавезе.

Напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање, утврђује постојање решења надлежног органа о оглашавању наследника, да ли је било прекида застарелости и да ли је, у вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе.

**11. Садржина записника који се доноси у пореској контроли**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-117/2019-04 од 28.02.2019. год.)

Одредбама члана 3. 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 ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, примењују се одредбе ЗПППА. Ако ЗПППА није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбом члана 34. став 1, ЗПППА прописано је да је порески акт пореско решење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мења или довршава нека радња у пореском поступку.

Одредбама члана 128. ЗПППА прописано је да порески инспектор саставља записник о пореској контроли.

Свака страница записника мора бити означена редним бројем и потписана.

Записник о пореској контроли доставља се пореском обвезнику.

Изузетно од става 3. овог члана, записник о пореској контроли евидентирања промета преко фискалне касе и других контрола које се врше у складу са одредбом члана 118. став 3. и члана 124. став 2. ЗПППА, доставља се без одлагања по окончању контроле.

На записник о пореској контроли порески обвезник има право да поднесе примедбе у року од осам дана од дана пријема записника, осим на донето усмено решење из члана 133. став 2. ЗПППА.

На записник о пореској контроли из става 4. овог члана порески обвезник има право да поднесе примедбе у року од два дана од дана пријема записника.

Ако су примедбе поднете на страном језику у року из ст. 5. и 6. овог члана, сматраће се да су благовремено поднете ако се у року од наредна два дана достави превод примедби на српски језик оверен од стране овлашћеног лица.

Ако су у примедбама изнети нови докази и чињенице, због којих би требало променити чињенично стање утврђено у записнику или изменити раније правне оцене, порески инспектор ће о таквим доказима и чињеницама или о новим правним оценама саставити допунски записник у року од пет дана од дана пријема примедба из ст. 5–7. овог члана.

На допунски записник из става 8. овог члана не може се изјавити приговор.

Изузетно, ако је порески инспектор после достављања записника пореском обвезнику, односно допунског записника, дошао до нових сазнања или чињеница које утичу на утврђено чињенично стање, саставља додатак записника који се доставља пореском обвезнику.

На додатак записника порески обвезник има право да поднесе примедбе у року од осам дана од дана пријема додатка записника.

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

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

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

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

Одредбама члана 35. став 2. Закона о инспекцијском надзору („Службени гласник РС“, бр. 36/2015, 44/2018 – др. закон и 95/2018) прописано је да се у записник уносе: подаци из налога за инспекцијски надзор ако је издат; време и место инспекцијског надзора, а нарочито навођење основа и образложење разлога који су условили да се инспекцијски надзор врши ван радног времена надзираног субјекта у смислу члана 19. став 2. ЗОИН; опис предузетих радњи и попис преузетих докумената; подаци о броју узетих узорака и предлозима које у вези са узимањем узорака даје овлашћено лице надзираног субјекта; изјаве које су дате; опис других изведених доказа; захтеви за изузеће који су поднети; утврђено чињенично стање; констатација законитог пословања и поступања надзираног субјекта; опис откривених незаконитости, са навођењем доказа на основу којег је одређена чињеница утврђена и правног основа за утврђивање незаконитости; мере које се изричу са навођењем правног основа на коме су засноване и роком за поступање по њима; одговарајућа образложења; обавеза надзираног субјекта да обавештава инспектора о поступању по мерама и рок за то обавештавање; подаци о поднетим кривичним пријавама, пријавама за привредни преступ и захтевима за покретање прекршајног поступка, ако су поднете, односно издатим прекршајним налозима, ако су издати, односно, у складу са чланом 42. став 3. ЗОИН, неподношење захтева за покретање прекршајног поступка, односно неиздавање прекршајног налога; подаци о другим мерама и радњама на које је инспектор овлашћен, ако су предузете;

рок за давање примедба на записник; навођење да је записник са или без примедба прочитан лицу које присуствује надзору; други подаци и наводи од значаја за инспекцијски надзор.

Сагласно наведеном, а имајући у виду супсидијарну примену ЗУП и ЗОИН у пореском поступку, сматрамо да записник који порески инспектор саставља о пореској контроли, поред тога што свака страница мора бити означена редним бројем и потписана, мора да садржи, између осталог, и назив надлежног пореског органа, радњу која је предузета, место, дан и час када је радња предузета, опис порескоуправне ствари која је предмет поступка, лична имена овлашћених службених лица надлежног пореског органа, присутних странака, њихових заступника и других лица и опис тока и садржине предузете радње и датих изјава, као и податак о исправама које су коришћене. Такође, ако порески обвезник одбије да потпише записник или се удаљи са места предузимања радње пре него што је записник закључен, то се уноси у записник, са разлогом због којих је одбијено потписивање записника.

---

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

**1. Примена одредаба члана 14. став 4. Закона о републичким административним таксама, тј. да ли је за покретање поступка принудне наплате надлежан првостепени орган управе, као орган који обавља поверене послове или другостепени орган који одлучује у поступку по жалби поднетој на одлуку првостепеног органа и с тим у вези да ли је Законом о пореском поступку и пореској администрацији или неким другим законом прописан минимални износ испод којег покретање поступка принудне наплате не би било исплативо?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01016/2018-04 од 15.3.2019. 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).

Према одредби члана 5. Закона, ако Тарифом није друкчије прописано, таксена обавеза настаје:

- за захтеве – у тренутку њиховог подношења;
- за решења, дозволе и друге исправе – у тренутку подношења захтева за њихово издавање;
- за управне радње – у тренутку подношења захтева за извршење тих радњи.

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.

Одредбом члана 6. Закона приписано је да се такса плаћа у тренутку настанка таксене обавезе, ако Законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 11. став 1. Закона уређено 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.

Сходно одредби члана 14. став 4. Закона, ако обвезник из ст. 1. и 2. овог члана не поднесе доказ да је прописана такса, као и такса за опомену, уплаћена, надлежни орган ће обавестити обвезника када спис буде донет, односно радња извршена и, ако таксе не буду уплаћене и доказ о томе достављен надлежном органу, по истеку десет дана од дана обавештења обавестити Пореску управу и приложити потребне доказе, ради покретања поступка принудне наплате.

Према одредби члана 17. став 1. Закона, у погледу повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није посебно прописано Законом, сходно се примењују прописи којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Тарифним бројем 6. Одељка А Тарифе прописана је такса за жалбу органу, ако Законом није друкчије прописано у износу од 470 динара. У ставу 2. Напомене тог тарифног броја прописано је да такса за жалбу из тог тарифног броја плаћа се када је, у складу са прописима, за одлучивање по жалби надлежан орган из члана 2. Закона.

Тарифним бројем 9. Одељка А Тарифе прописана је такса за решење, ако Законом није друкчије прописано у износу од 530 динара. У ставу 2. Напомене тог тарифног броја прописано је да такса за решење из тог тарифног броја, која се доноси по жалби, плаћа се када је, у складу са прописима, за одлучивање по жалби надлежан орган из члана 2. Закона.

Према одредби члана 4. Законом о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре („Службени гласник РС”, бр. 99/11 и 83/14, у даљем тексту: Закон о поступку регистрације), на питања која се односе на поступак регистрације и евидентирања, а која тим законом нису посебно уређена, примењује се закон којим се уређује општи управни поступак. Одредбом члана 31. став 1. тог закона прописано је да правна средства, прописана законом којим се уређује општи управни поступак, сходно се примењују и на одлуке донете у поступку регистрације.

Према одредби члана 25. став 1. Закона о поступку регистрације, против одлука регистратора подносилац пријаве може да поднесе жалбу министру надлежном за одлучивање о жалби, преко Агенције за привредне регистре, у року од 30 дана од дана објављивања одлуке. Одредбама члана 28. тог закона прописано је одлучивање регистратора (као првостепеног органа) о жалби, а одредбама члана 29. тог закона прописано је одлучивање министра (као другостепеног органа) о жалби.

Како наводите у захтеву, након спроведеног поступка по жалби, у складу са налогом Министарства привреде, као другостепеног органа, Агенција за привредне регистре је, као првостепени орган, наложила обвезницима плаћање републичке



административне таксе, уз упозорење на последице пропуштања, али они таксу нису платили.

Према томе, надлежни орган за обавештавање Пореске управе о покретању поступка принудне наплате, у смислу одредаба члана 14. став 4. Закона, је првостепени орган као орган надлежан за доношење списка, односно вршење радње, односно поступак наплате прописане таксе, у конкретном случају надлежни орган је Агенција за привредне регистре.

Поред тога, у вези питања да ли је Законом о пореском поступку и пореској администрацији или неким другим прописом прописан минимални износ испод кога се поступак принудне наплате неће покретати, обавештавамо да се поступак принудне наплате прихода од републичких административних такси врши у складу са одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији којима није прописан износ испод кога се поступак наплате неће покретати.

С тим у вези, напомињемо да је одредбом члана 81. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано да у поступку принудне наплате пореза Пореска управа примењује радње уређене тим законом, водећи рачуна о економичности поступка, односно да се наплата не врши из предмета принудне наплате ако су трошкови принудне наплате већи од вредности предмета принудне наплате.

**2. Како да надлежни орган утврди да ли је таксени обвезник уплатио прописани износ републичке административне таксе за давање мишљења о примени републичких прописа?**  
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00099/2019-04 од 04.3.2019. год.)

Наводите да је надлежни орган подносиоцу захтева одговорио на поднети захтев за мишљење о примени републичких прописа.

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).

Одредбама члана 10. ст. 1. и 4. Закона прописано је да се такса плаћа у новцу. Обвезник је дужан да уз захтев приложи одговарајући доказ да је таксу платио, осим у случајевима из члана 4. ст. 7. и 8. и члана 4а став 2. Закона, када се уплата врши у готовом новцу.

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.

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Тарифним бројем 2. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о

примени републичких прописа, физичком лицу, 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, у износу од 12.630 динара.

Сходно наведеном, када захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа надлежном органу поднесе физичко лице, плаћа се такса у износу од 1.550. динара, а када захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа надлежном органу поднесе физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом (нпр. адвокат – лице које је уписано у именик адвоката и положило адвокатску заклетву и бави се адвокатуром у складу са Законом о адвокатури), плаћа се такса у износу од 12.630 динара.

С тим у вези, напомињемо да надлежни орган за издавање списка, односно вршење радње (у конкретном случају, за давање мишљења у вези примене прописа о радним односима), на основу расположиве документације (захтева за мишљењем и доказа о уплати таксе) цени да ли је таксени обвезник физичко лице или физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, и сходно томе да ли је такса плаћена у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе.

---

## АКЦИЗЕ

### **1. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – течни нафтни гас – пропан, који се користи у индустријске сврхе, у конкретном случају, за поступак сушења и досушивања лековитог биља, који се обавља у оквиру Сектора Ц – Прерађивачка индустрија Класификације делатности**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00160/2019-04 од 26.3.2019. год.)*

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

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

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене

акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС”, бр. 38/13, 93/13, 111/15, 101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник), право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе.

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

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

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте користи за индустријске сврхе, ако те деривате нафте набавља од

увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

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

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

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

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

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

Сходно горе наведеним законским и подзаконским одредбама, привредно друштво које се бави производњом, прерадом, извозом и увозом лековитог, зачинског и ароматичног биља, у оквиру шифре делатности 10.83, која је обухваћена Сектором Ц – Прерађивачка индустрија Класификације делатности, које користи течни нафтни гас – пропан, као енергент у индустријске сврхе за поступак сушења и досушивања лековитог биља, има право на рефакцију плаћене

акцизе на деривате нафте – течни нафтни гас – пропан, под условом да испуњава и остале услове прописане Законом и Правилником.

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

**2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – euro dizel, који су набављени за транспортне сврхе у периоду од 12.02.2018. године до 27.08.2018. године, у коме привредно друштво није поседовало лиценцу за превоз, нити је благовремено поднело захтев за добијање лиценце за превоз, а у складу са прописима којима се регулише област друског превоза терета**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00062/2019-04 од 11.3.2019. год.)*

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, .

биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС”, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15 и 81/18, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, увозник, односно овлашћени дистрибутер истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Одредбом члана 5. став 1. тачка 1) Правилника, прописано је да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво



користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и ако поседује лиценцу за превоз издату од стране министарства надлежног за послове саобраћаја уколико је за обављање превоза законом којим се уређује превоз путника у друмском саобраћају и превоз терета у друмском саобраћају прописана обавеза поседовања лиценце или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

У складу са чланом 8. ст. 1. и 2. Правилника, прописано је, између осталог, да се рефакција плаћене акцизе на деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, врши на основу писменог захтева, поднетог Пореској управи на Обрасцу РЕФ-Т.

Ставом 3. тачка 1) истог члана Правилника прописано је да уз захтев правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован, између осталог, и лиценцу за превоз лица, односно ствари издату од министарства надлежног за послове саобраћаја у случају пријаве обављања јавног превоза.

Одредбом члана 2. став 1. тач. 5) и 7) Закона о превозу терета у друмском саобраћају („Службени гласник РС”, бр. 68/15 и 41/18, у даљем тексту: Закон о превозу терета у друмском саобраћају) прописано је да јавни превоз терета је превоз терета у друмском саобраћају код кога привредно друштво, друго правно лице, предузетник или физичко лице које обавља превоз наплаћује услугу превоза или остварује било какву директну или индиректну економску корист на основу обављања тог превоза, да је превозник привредно друштво, друго правно лице, предузетник или физичко лице коме је сходно националном законодавству државе у којој се

налази његово седиште, односно пребивалиште, одобрено обављање превоза терета.

Чланом 15. став 1. Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да привредно друштво, друго правно лице или предузетник, министарству подноси захтев за издавање лиценце за јавни превоз терета у домаћем друмском саобраћају или захтев за издавање лиценце за јавни превоз терета у домаћем или међународном друмском саобраћају на прописаном обрасцу, који садржи податке о броју теретних возила или скупу возила којима би обављао превоз уз који прилаже доказе о испуњавању услова за издавање лиценце.

Одредбом члана 69. Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да су привредна друштва, друга правна лица или предузетници који обављају делатност превоза терета у друмском саобраћају дужни да своје пословање ускладе са овим законом у року од годину дана од дана почетка примене овог закона.

С тим у вези, а имајући у виду да је дана 13.02.2017. године почела пуна примена Закона о превозу терета у друмском саобраћају, привредна друштва, друга правна лица или предузетници који обављају делатност превоза терета у друмском саобраћају била су дужна да своје пословање ускладе са одредбама овог закона до 12.02.2018. године, односно у року од годину дана од дана почетка пуне примене овог закона.

Према томе, превозници који су поседовали тада важеће решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног превоза лица/ствари, односно уверење о оспособљености за обављање међународног јавног превоза, могли су да обављају одговарајућу врсту превоза и након 12.02.2018. године, али под условом да су до наведеног датума прибавили лиценцу за обављање јавног превоза или поднели захтев за добијање лиценце за обављање јавног превоза на основу кога је надлежно министарство издавало

Привремено решење о дозволи обављања јавног превоза ствари у друмском саобраћају.

Имајући у виду наведено, а како се наводи у достављеном захтеву за мишљење, у конкретном случају, привредно друштво је захтев за добијање лиценце за обављање јавног превоза поднело Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре дана 13.02.2018. године, што значи по истеку прописаног рока који је био 12.02.2018. године.

Сходно томе, у складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, предметно привредно друштво нема право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – euro dizel, који су набављени за транспортне сврхе у периоду од 12.02.2018. године до 27.08.2018. године (када је привредно друштво добило лиценцу за јавни превоз терета), из разлога што у наведеном периоду није поседовало лиценцу за јавни превоз ствари у друмском саобраћају, нити је поседовало Привремено решење о дозволи обављања јавног превоза ствари у друмском саобраћају, издату од стране министарства надлежног за послове саобраћаја, с обзиром на то да је сагласно Закону и Правилнику прописано, између осталог, као један од услова за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, и поседовање лиценце за превоз лица, односно ствари издате од стране министарства надлежног за послове саобраћаја у случају пријаве обављања јавног превоза, односно поседовање Привременог решења о дозволи обављања јавног превоза ствари у друмском саобраћају до добијања лиценце.

**3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности, који се користе као енергетска горива у индустријске сврхе, када привредни субјекти деривате нафте, односно биотечности користе као енергетско гориво у оквиру Сектора Ц – Прерађивачка индустрија,**

**Грана 10.5 Производња млечних производа, Група 10.51  
Прерада млека и производња сирева, за обављање делатности  
производње киселог млека, која као таква није дефинисана  
Уредбом о Класификацији делатности**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. Службено/2019-04 од  
27.02.2019. год.)*

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

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

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 38/13, 93/13 111/15,

101/16 и 18/18, у даљем тексту: Правилник), право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, односно када се наведени деривати нафте користе као енергетско гориво или као репродукциони материјал у процесу производње акцизних, односно неакцизних производа у индустријске сврхе.

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

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

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

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

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

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

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

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

Према Уредби о Класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10), Група 10.51 Прерада млека и производња сирева обухвата: производњу свежег, пастеризованог, стерилизованог и хомогенизованог млека или обраду млека на високој температури; производњу напитака од млека; производњу млека у праху или кондензованог млека, заслађеног или незаслађеног; производњу павлаке; производњу маслаца; производњу јогурта; производњу сира и урде; производњу сурутке и производњу казеина, млечног шећера (лактозе) и др.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, привредни субјекти, како наводите у вашем допису, млекаре, које у оквиру Сектора Ц — Прерађивачка индустрија, Грана 10.5 Производња млечних производа, Група 10.51 Прерада млека и производња сирева, обављају производњу киселог млека, која као таква није дефинисана у Уредби о Класификацији делатности у Сектору Ц, могу да остваре рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности, који се користе као енергетско гориво у процесу производње киселог млека, с обзиром на то, да се у овом случају, према нашем мишљењу, ради о производњи напитака од

млека, а под условом да испуњавају све остале услове прописане Законом и Правилником.

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

**4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, за превоз робе у домаћем и међународном саобраћају, који су набављени у једном кварталу, а нису у потпуности утрошени у кварталу у којем су набављени**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00010/2019-04 од 12.02.2019. год.)*

Одредбом члана 9. став 3. Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон), прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б овог закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Према ставу 4. наведеног члана Закона, прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, остварује право на рефакцију плаћене акцизе у износу који представља разлику износа

утврђеног у ставу 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана и износа акцизе из става 5. овог члана.

Одредбом члана 39а став 1. Закона, прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС”, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15 и 81/18, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.



Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, увозник, односно овлашћени дистрибутер истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Сагласно ставу 3. истог члана Правилника, прописано је, између осталог, да право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од:

1) увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а под условом да поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун;

2) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун;

3) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности ако поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник;

Сагласно ставу 4. истог члана Правилника, прописано је рачун из става 3. овог члана мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, биогорива и биотечности.

Према члану 7. Правилника, лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника остварује право на рефакцију плаћене акцизе у износу који представља разлику износа утврђеног чланом 9. став 1.

тач. 3), 5) и 7) Закона и износа акцизе из става 5. тачка 1) подтачка (1), тачке 3) подтачка (1) и тачке 5) тог члана Закона.

Сагласно одредби члана 8. ст. 1. и 2. Правилника, уређено је да се рефакција плаћене акцизе на деривате нафте, односно биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, врши на основу писменог захтева који лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника подноси у два примерка Пореској управи, најраније 20 дана по истеку квартала у којем су набављени деривати нафте, односно биогорива који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе. Захтев за рефакцију плаћене акцизе подноси се Пореској управи на прописаном обрасцу РЕФ – Т.

Приликом подношења захтева за рефакцију плаћене акцизе (Образац РЕФ – Т), купац – крајњи корисних деривата нафте – правно лице, односно предузетник дужно је да уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биогорива достави између осталог и рачуне и доказ о плаћању рачуна (извод из банке) када набавља деривате нафте, односно биогорива од произвођача, увозника или овлашћеног дистрибутера на велико тих производа у периоду за који се подноси захтев; фискалне исечке са рачуном који садржи податак о редном броју тог фискалног исечка о набављеним количинама деривата нафте, односно биогорива када набавља те производе од овлашћеног дистрибутера на мало у периоду за који се подноси захтев; као и извештај о утрошку деривата нафте, односно биогорива за превозна средства која учествују у јавном превозу, односно у превозу за сопствене потребе у периоду за који се подноси захтев.

Подносилац захтева приликом сваког појединачног подношења захтева за рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биогорива попуњава податак о укупном броју рачуна по којима је извршена набавка деривата нафте, односно биогорива, као и податак о врсти и количини деривата нафте, односно биогорива који су набављени и коришћени у периоду за који се подноси захтев.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект који врши услуге превоза робе у унутрашњем и у међународном саобраћају, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз ствари, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – гасна уља који су набављени у једном кварталу, независно од тога да ли су иста у потпуности утрошена у кварталу за који се подноси захтев за рефакцију плаћене акцизе, а под условом да испуњава све услове прописане Законом и Правилником, при чему напомињемо да се рефакција плаћене акцизе остварује у износу који представља разлику између пуног износа акцизе плаћене при набавци гасног уља и износа до којег се умањује плаћена акциза према намени коришћења истог, у овом случају као моторно гориво за транспортне сврхе.

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

**5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе у случају када се деривати нафте – гасно уље (euro dizel), користе за загревање пословног простора – самоуслугне аутоперионице, која се током зимских месеци загрева системом подног грејања, тако да се деривати нафте набављају у малопродајним објектима код овлашћеног дистрибутера који се бави продајом деривата нафте, а плаћање истих се врши у готовом новцу, при чему се уз фискални исечак добија и готовински рачун који садржи све податке о купцу нафтних деривата, као и о износу плаћене акцизе**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00003/2019-04 од 11.02.2019. год.)*

Одредбом члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон,

43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18) прописано је да се акциза плаћа на деривате нафте, биогорива, биотечности.

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

Према ставу 4. истог члана Закона, купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, остварује право на рефакцију плаћене акцизе у износу који представља разлику износа утврђеног у ставу 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана и износа акцизе из става 5. овог члана.

У складу са чланом 39а став 1. Закона, купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Сагласно ставу 4. наведеног члана Закона, право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Службени гласник РС”, бр. 112/12, 38/13, 93/13, 111/15 и 81/8, у даљем тексту: Правилник), ближе су уређени услови, начин и поступак за остваривање права на рефракцију плаћене акцизе.

На основу члана 2. став 1. и 2. Правилника, прописано је да право на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање, а рефракција плаћене акцизе се остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Према тачки 4) наведеног члана Правилника, прописано је да се рефракција плаћене акцизе из става 1. тог члана Правилника остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то: за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користи за грејање, а рефракцију остварује привредни субјект ради загревања пословног, односно физичко лице ради загревања стамбеног простора.

У складу са ставом 3. тачка 3) подтачка (1) истог члана Правилника, прописано је да право на рефракцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од: овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о

редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник.

Према ставу 4. члана 2. Правилника прописано је да рачун из става 3. овог члана мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, биогорива и биотечности, а сагласно ставу 6. истог члана Правилника уређено је да се рачун који не садржи податке из ст. 3, 4. и 5. овог члана не може употребити у поступку рефакције плаћене акцизе по одредбама овог Правилника.

Одредбом члана 24. став 1. Правилника, прописано је, између осталог, да правно лице, односно предузетник из члана 2. став 2. тачка 4) овог Правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за загревање пословног простора, ако: је власник, односно закупац пословног простора; у том простору обавља пословну делатност; да се по основу предметног пословног простора утврђује порез на имовину; је уређај за грејање евидентиран као основно средство у пословним књигама; поседује одговарајуће доказе из члана 2. став 3. овог Правилника.

Правно лице, односно предузетник може да оствари рефакцију плаћене акцизе на набављене деривате нафте, односно биотечности за загревање пословног простора које, искључиво, користи за обављање пословне делатности.

У захтеву за рефакцију плаћене акцизе који се подноси на прописаном Обрасцу РЕФ-Г уређено је, између осталог, да је уз сваки појединачни захтев за рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности правно лице, односно предузетник дужан да достави фискалне исечке са рачунима који садрже податак о редном броју тог фискалног исечка о набављеним количинама деривата нафте, односно биотечности када набавља те производе од овлашћеног дистрибутера на мало у месецу за који се подноси захтев.

Сходно горе наведеним законским и подзаконским одредбама, мишљења само да предметно привредно друштво има

право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте – гасно уље (euro diesel), које користи за загревање пословног простора – самоуслугне аутоперионице, која се током зимских месеци загрева системом подног грејања, уколико је, између осталог, власник, односно купац пословног простора, у том простору обавља пословну делатност, да је уређај за грејање евидентиран као основно средство у пословним књигама; а у случају када се деривати нафте, односно биогорива набављају од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива потребно је да купац – крајњи корисник правно лице или предузетник поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка, при чему напомињемо да плаћање деривата нафте од стране купца – крајњег корисника може бити извршено и у готовом новцу, који је претходно подигнут са текућег рачуна и прокњижен кроз благајну, с обзиром на то да подизање готовог новца мора бити евидентирано кроз пословне књиге привредног субјекта.

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

---

## НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

### 1. Утврђивање накнаде за коришћење јавне површине и накнаде за коришћење природног лековитог фактора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00112/2019-04 од 28.3.2019. год.)

Према одредби члана 236. став 1. тачка 2) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), накнаде за коришћење јавне површине су накнада за коришћење јавне површине за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које дозволу издаје надлежни орган јединице локалне самоуправе.

Сходно одредби члана 236. став 4. Закона, јавна површина у смислу Закона јесте површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима:

- јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.);
- трг;
- јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.);
- јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

Према одредби члана 238. Закона, основица накнаде за коришћење простора на јавној површини је површина коришћеног простора изражена у метрима квадратним (m<sup>2</sup>).

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



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

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

Сходно одредби члана 240. став 1. Закона, утврђивање накнаде за коришћење јавне површине врши се према површини коришћеног простора, сразмерно времену коришћења тог простора или према техничко-употребним карактеристикама објекта.

Накнаду из члана 240. став 1. Закона утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, контролу и наплату јавних прихода решењем (члан 240. став 2. Закона).

Према одредби члана 2. тачка 1) Закона о оглашавању („Службени гласник РС”, бр. 6/2016, у даљем тексту: Закон о оглашавању), оглашавање јесте представљање у било ком облику у вези са пословањем односно професионалном или пословном делатношћу, ради подстицања продаје робе и услуга, продаје непокретности, као и преноса права и обавеза.

Одредбе Закона о оглашавању примењују се на оглашавање без обзира на начин и средство којим се врши (члан 3. став 1. Закона о оглашавању).

Сходно одредби члана 39. ст. 1. и 3. Закона о оглашавању, оглашавање на отвореним површинама јесте вид оглашавања путем средства подесног за трајно упућивање огласне поруке јавности, постављеног на површинама које су изван затвореног простора, које су доступне јавности, односно неодређеном броју прималаца. Средства за оглашавање на отвореним површинама, по правилу, су огласни пано (билборд), плакат, дисплеј, светлеће ознаке и сл.

Према одредби члана 4. ст. 1, 2. и 3. Закона о оглашавању, на отворене површине којима државни орган или орган јединице локалне самоуправе управљају или су овлашћени да одређују начин управљања у складу са посебним прописима (у даљем тексту: јавне површине), огласни пано се може поставити само уз претходно одобрење надлежног органа.

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

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

Одредбом члана 43. Закона о оглашавању прописано је да се постављање огласних порука на објектима који се налазе на јавним површинама (стубови, балони, стајалишта јавног превоза, екрани, електронски дисплеји, светлећа слова и слично), врши у складу са правилима која важе за постављање огласних паноа из члана 41. овог закона.

Према одредби члана 246. став 1. Закона, утврђивање накнаде за коришћење природног лековитог фактора врши надлежни орган јединице локалне самоуправе, решењем.

Одредба члана 271. ст. 1. и 2. Закона прописује да у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Поступак утврђивања, контроле и наплате накнаде који спроводи орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу јавних прихода, врши се у складу са одредбама закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Према томе, оглашавање на отвореним површинама јесте оглашавање путем средства за оглашавање (огласни пано, плакат, дисплеј итд.) постављеног на површинама које су изван затвореног простора. Јавном површином сматра се површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима (пут, улица, пешачка зона, трг, парк, сквер, градска шума и сл.) и којом управљају надлежни органи јединице локалне самоуправе који ближе уређују услове и начин оглашавања на отвореним површинама.

Средство за оглашавање се може поставити на јавну површину само уз претходно одобрење надлежног органа уколико је то дозвољено важећим планом постављања огласних средстава на јавним површинама.

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), за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица, као и за коришћење површине и објекта за оглашавање за сопствене потребе и за потребе других лица којим се врши непосредни утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, 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 нашем мишљењу, када средство оглашавања (самолепљиве фолије на излогу, светлећи панои, итд.) није постављено на посебне објекте за оглашавање на јавној површини, већ је постављено на објекте привременог карактера у приватном власништву који се користе у пословне и друге сврхе на јавној површини (у конкретном случају, трафике), не подлеже плаћању накнаде за коришћење јавне површине.

Такође, сматрамо да постављање средства за оглашавање унутар пословног објекта, без обзира да ли је видљиво или није видљиво са јавне површине, не подлеже плаћању накнаде за коришћење јавне површине.

Међутим, уколико је средство оглашавања постављено на осталим површинама, нпр. на спољашњу страну објекта (нпр. на фасади или крову објекта) или је средство за оглашавање (нпр. билборд) постављено на приватни посед тако да врши утицај на расположивост, квалитет или неку другу особину јавне површине, за које надлежни орган јединице локалне самоуправе даје одобрење за постављање средстава оглашавања, утврђује се накнада за коришћење јавне површине, решењем надлежног органа, према метру квадратном коришћене површине и објекта за оглашавање.

Површину средства за оглашавање на које се плаћа предметна накнада чини укупна површина које конкретно средство за оглашавање заузима. Према томе, када се нпр. средство за оглашавање састоји од слова, накнада се плаћа на целу површину између крајњих тачака средства за оглашавање.

Истичемо да, у складу са Законом, утврђивање накнаде за коришћење природног лековитог фактора врши решењем надлежни орган јединице локалне самоуправе, а да се поступак утврђивања, контроле и наплате накнаде коју спроводи орган јединице локалне

самоуправе, па самим тим и накнаде за коришћење природног лековитог фактора, врши сходно одредбама закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

## **2. Начин администрирања накнаде за заштиту и унапређивање животне средине**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00161/2019-04 од 11.3.2019. год.)*

Према одредби члана 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.

Сходно одредби члана 134. став 2. Закона, ближе критеријуме за одређивање активности које утичу на животну средину (у даљем тексту: активности) према количини загађења, односно степену негативног утицаја на животну средину који настаје обављањем активности, као и износе накнада за одређене активности из члана 134. става 1. тачка 1) Закона у оквиру износа прописаних у Прилогу 6, Табела 2. овог закона, услове за ослобађање од плаћања накнаде или њено умањење, као и критеријуме који су од значаја за утицај

физичких лица на животну средину, утврђује Влада на предлог министарства у чијој су надлежности послови заштите животне средине.

Према одредби члана 277. став 2. Закона, прописано је да изузетно од члана 277. става 1. Закона, подзаконски акт из члана 134. став 2. овог закона донеће се до 1. марта 2019. године.

Према томе, све радње које се односе на припрему и усвајање конкретног подзаконског акта су у надлежности Министарства заштите животне средине.

Начин на који ће се накнада за заштиту и унапређивање животне средине администрирати убудуће, као и да ли ће јединице локалне самоуправе бити у обавези да донесу Одлуку у вези са утврђивањем предметне накнаде, биће познати тек након што Влада Републике Србије утврди конкретни подзаконски акт.

### **3. Који орган је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00166/2019-04 од 11.3.2019. год.)*

Према одредби члана 46. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта врши решењем општинска, односно градска управа на чијој територији се налази пољопривредно земљиште, на захтев власника, односно корисника земљишта или по налогу пољопривредног инспектора.

Сходно одредби члана 20. став 1. тачка 9) Закона о локалној самоуправи („Службени гласник РС”, бр. 129/07, 83/14

– др. закон, 101/16 – др. закон и 47/18, у даљем тексту: Закон о локалној самоуправи), општина, преко својих органа, у складу с Уставом и законом, стара се о заштити, унапређењу и коришћењу пољопривредног земљишта и спроводи политику руралног развоја.

Према одредби члана 52. тачка 3) Закона о локалној самоуправи, општинска управа решава у управном поступку у првом степену о правима и дужностима грађана, предузећа, установа и других организација у управним стварима из надлежности општине.

Одредбом члана 59. Закона о локалној самоуправи прописано је да акт о организацији општинске управе доноси скупштина општине на предлог општинског већа. Акт о унутрашњем уређењу и систематизацији општинске управе, служби и организација обједињује начелник и доставља општинском већу на усвајање.

Према томе, Законом је прописано да утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта врши решењем општинска, односно градска управа на чијој територији се налази пољопривредно земљиште. Закон не дефинише и не одређује конкретно који орган у оквиру одређене општине је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта јер је ствар појединачно сваке општинске односно градске управе да својим актом о организацији, односно актом о унутрашњем уређењу и систематизацији самостално уреди делокруг рада својих органа, у зависности од расположивих ресурса.

Такође, истичемо да су одредбе Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС”, бр. 62/06, 65/08 – др. закон, 41/09, 112/15 и 80/17) које су престале да важе даном почетка примене Закона имплементирани у Закон, и да то није од утицаја на надлежност органа јединице локалне самоуправе који утврђује накнаду за промену намене пољопривредног земљишта из разлога што Законом ни на који начин није мењана надлежност за утврђивање предметне накнаде.

**4. Да ли јавно преузеће које сматра да је ослобођено од плаћања накнаде за промену намене пољопривредног и шумског земљишта у грађевинско земљиште мора да поднесе захтев за промену намене или се намена мења по сили закона? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00170/2019-04 од 08.3.2019. год.)**

Сагласно одредбама члана 43. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта је лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, односно лице које је извршило промену намене пољопривредног земљишта без претходно плаћене накнаде за промену намене.

Према одредби члана 47. став 1. тачка 10) Закона, накнада за промену намене пољопривредног земљишта не плаћа се у случају изградње објеката који су актом Владе проглашени објектима од значаја за Републику Србију, као и за изградњу објеката јавне намене у складу са програмом уређивања грађевинског земљишта када је обвезник плаћања Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као и јавна предузећа чији су оснивачи Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Испуњеност услова за ослобођење од плаћања накнаде из члана 47. става 1. Закона, на захтев власника, односно корисника пољопривредног земљишта, решењем утврђује општинска, односно градска управа (члан 47. став 3. Закона).

Сходно одредби члана 47. став 4. Закона, уз захтев из члана 47. става 3. Закона, обвезник накнаде подноси следећу документацију:

- 1) доказ о власништву или праву коришћења пољопривредног земљишта;
- 2) копију плана катастарске парцеле;



3) извод из одговарајућег планског документа о намени катастарске парцеле;

4) сагласност министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде за промену намене пољопривредног земљишта;

5) податак о површини за коју се врши промена намене и идејни пројекат објекта у случају изградње објекта;

6) податке о условима становања и члановима породичног домаћинства у случају изградње породичног стамбеног објекта из става 1. тачка 1) овог члана;

7) копију планског документа или одлуке надлежног органа у случају када је промена намене извршена до дана ступања на снагу Закона о пољопривредном земљишту („Службени гласник РС“, бр. 49/92);

8) доказ надлежног органа о идентификацији парцеле у случају из тачке 7) овог става;

9) доказ о плаћеној републичкој административној такси.

Према одредбама члана 50. Закона, обвезник накнаде за промену намене шума и шумског земљишта је корисник или сопственик шума и шумског земљишта на чији захтев се врши промена намене шума и шумског земљишта.

Сходно члану 54. став 1. тачка 5) Закона, накнада за промену намене шума и шумског земљишта не плаћа се приликом изградње објеката од значаја за Републику Србију, као и за изградњу објеката јавне намене у складу са програмом уређивања грађевинског земљишта када је обвезник плаћања Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као и јавна предузећа чији су оснивачи Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 22а) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/2009, 81/2009 – исправка, 64/2010 – УС, 24/2011, 121/2012, 42/2013 – УС, 50/2013 – УС, 98/2013 – УС, 132/2014, 145/2014 и 83/2018, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекти јавне намене су објекти намењени

за јавно коришћење и могу бити објекти јавне намене у јавној својини по основу посебних закона (линијски инфраструктурни објекти, објекти за потребе државних органа, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе итд.) и остали објекти јавне намене који могу бити у свим облицима својине (болнице, домови здравља, домови за старе, објекти образовања, отворени и затворени спортски и рекреативни објекти, објекти културе, саобраћајни терминали, поште и други објекти).

Одредбама члана 88. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да када се планским документом промени намена пољопривредног и шумског у грађевинско земљиште, орган надлежан за доношење планског документа је дужан да у року од 15 дана од дана ступања на снагу тог документа, органу надлежном за послове државног премера и катастра достави плански документ који садржи попис катастарских парцела којима је промењена намена или опис границе планског документа са пописом катастарских парцела са одговарајућим графичким приказом.

Орган надлежан за послове државног премера и катастра у року од 15 дана по добијању акта из члана 88. став 1. Закона о планирању и изградњи решењем проводи насталу промену и ставља забележбу о обавези плаћања накнаде за промену намене пољопривредног и шумског земљишта у базу података катастра непокретности из које се издаје лист непокретности (члан 88. став 2. Закона о планирању и изградњи).

У складу са чланом 88. став 8. Закона о планирању и изградњи, промена намене из шумског у грађевинско земљиште садржана у планском документу сматра се општим интересом у складу са чланом 10. Закона о шумама ("Службени гласник РС", бр. 30/10, 93/12 и 89/15).

Сходно одредби члана 88. став 10. Закона о планирању и изградњи, Влада, на предлог министарства надлежног за послове грађевинарства, утврђује пројекте за изградњу објеката од значаја за Републику Србију.

Према томе, у случају изградње објеката који су актом Владе проглашени објектима од значаја за Републику Србију, као и за изградњу објеката јавне намене у складу са програмом уређивања грађевинског земљишта када је обвезник плаћања јавно предузеће чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, накнада за промену намене из пољопривредног или шумског земљишта у грађевинско се не плаћа.

Уколико ЈП „Скијалишта Србије” врши изградњу објеката од значаја за Републику Србију, односно изградњу објеката јавне намене у складу са програмом уређивања грађевинског земљишта на пољопривредном или шумском земљишту не плаћа накнаду за промену намене пољопривредног, односно шумског земљишта, у грађевинско.

Када је у питању промена намене из пољопривредног у грађевинско земљиште, јавно предузеће које испуњава Законом прописане услове, иако је законом ослобођено плаћања, дужно је да поднесе захтев за промену намене пољопривредног земљишта, са одговарајућом документацијом. О испуњености услова за промену намене пољопривредног земљишта у грађевинско земљиште, у сваком конкретном случају, одлучује надлежни орган општинске, односно градске управе.

Када је у питању промена намене из шумског у грађевинско земљиште садржана у планском документу, која се према Закону о планирању и изградњи сматра општим интересом у складу са чланом 10. Закона о шумама, јавно предузеће које испуњава Законом прописане услове не подноси захтев за промену намене надлежном органу и не плаћа накнаду за промену намене, имајући у виду да иста није предмет плаћања накнаде за промену намене шуме и шумског земљишта, а промена намене се спроводи на основу планског документа.

**5. Који орган је надлежан за слање опомене обвезнику у случају када накнада за примењена геолошка истраживања,**

**односно накнада за задржавање права на истражни простор,  
односно накнада за коришћење ресурса и резерви минералних  
сировина није плаћена у целости или делимично?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00041/2019-04 од  
07.3.2019. год.)*

Према одредби члана 14. ст. 1. и 2. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), накнаду за примењена геолошка истраживања утврђује обвезник на прописаном обрасцу за календарску годину, почев од дана достављања решења о одобрењу за вршење примењених геолошких истраживања. Образац се подноси надлежном органу и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења о одобрењу за вршење примењених геолошких истраживања.

Под надлежним органом из члана 14. став 2. Закона, подразумева се орган који је издао одобрење за вршење примењених геолошких истраживања (члан 14. став 5. Закона).

Одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона прописано је да накнаду за задржавање права на истражни простор утврђује обвезник на прописаном обрасцу за календарску годину, почев од дана достављања решења о задржавању права на истражни простор. Образац се подноси надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана од дана достављања решења о задржавању права на истражни простор.

Према одредби члана 18. став 5. Закона, под надлежним органом из члана 18. став 2. подразумева се орган коме се подноси захтев за задржавање права на истражни простор.

Сходно одредбама члана 24. став 1. Закона, накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина утврђује обвезник за сваку врсту коришћене, односно продате количине минералне сировине појединачно за тромесечни период, односно за календарску годину на прописаном обрасцу, почев од дана добијања одобрења за извођење рударских радова.

Образац за тромесечни период подноси се надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа у року од 15 дана по истеку тромесечја, а образац за утврђену коначну годишњу обавезу подноси се надлежном органу, и утврђена обавеза плаћа најкасније последњег дана у фебруару текуће године за претходну годину (члан 24. став 2. Закона).

Под надлежним органом, у смислу члана 24. Закона, подразумева се министарство у чијој су надлежности послови рударства и геолошких истраживања, односно надлежни орган аутономне покрајине у смислу закона којим се уређују рударство и геолошка истраживања (члан 24. став 5. Закона).

Одредбама члана 269. став 1. Закона, прописано је да обвезнику накнаде, који у целости или делимично, није платио накнаду у року прописаном овим законом, министарство, јединица локалне самоуправе, јавно предузеће, регулаторна агенција, регулаторно тело, управљач заштићеног подручја, управљач јавног пута, управљач јавне железничке инфраструктуре, управљач туристичког простора, којем је овим законом дато овлашћење за утврђивање и наплату одређене накнаде (у даљем тексту: лице надлежно за утврђивање и наплату накнаде) шаље опомену.

Сходно члану 271. став 1. Закона, у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано овим законом лица надлежна за утврђивање накнаде сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Према томе, када је законом прописано да утврђивање накнаде врши сам обвезник, на прописаном обрасцу, прописана је и обавеза обвезника да попуњени образац поднесе надлежном органу, као и да утврђену обавезу плати у законом прописаном року. За сваку појединачну накнаду чије утврђивање врши сам обвезник, Законом је прописано и који орган је надлежан.

С тим у вези, надлежни орган за конкретну накнаду је дужан да прописани образац о утврђеној накнади прими и да спроведе

друге радње у вези са тим (нпр. пријем и обрада података, вођење евиденције обвезника накнаде, задужења по основу обавезе плаћања накнаде, уплате накнаде по обвезницима, па самим тим и слање опомене у случају неплаћања, или делимичног плаћања, као и вођење поступка принудне наплате). Сходно наведеном, у конкретном случају Покрајински секретаријат за енергетику, грађевинарство и саобраћај, као покрајински орган, надлежан је за поступање по члану 269. Закона о накнадама за коришћење јавних добара.

#### **6. Накнаде за воде**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00086/2019-04 од 05.3.2019. год.)*

Одредбама члана 18. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/09... 95/18) прописано је да се накнаде могу уводити за коришћење добара која су посебним законом утврђена као природна богатства, односно добра од општег интереса и добра у општој употреби. Обвезник плаћања накнаде, основица за плаћање накнаде, висина накнаде, начин утврђивања и плаћања накнаде, као и припадност накнаде уређују се посебним законом који предлаже и спроводи министарство надлежно за финансије. Од дана ступања на снагу Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018), накнаде за коришћење природних богатстава, односно добара од општег интереса и добара у општој употреби не могу се уводити ниједним другим законом осим тим законом.

Чланом 74. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара, прописано је пет врста накнада за воде, и то: накнада за коришћење вода, накнада за извађени речни нанос, накнада за одводњавање, накнада за коришћење водних објеката и система и накнада за испуштене воде.

Према одредбама члана 5. ст. 2. и 5. Закона о водама („Службени гласник РС”, бр. 30/10 ... 95/18), воде и водно земљиште у јавној својини су јавно водно добро, на јавном водном добру може се, под условима утврђеним овим законом и посебним законом, стећи право коришћења, а на водном земљишту у јавној својини и право закупа.

Одредбом члана 9а став 2. Закона о водама предвиђено је да водним земљиштем управља јавно водопривредно предузеће основано за обављање водне делатности на одређеној територији. (у даљем тексту: јавно водопривредно предузеће).

Одредбама члана 10а ст. 1–3. Закона о водама прописано је да се водно земљиште у јавној својини може дати у закуп правним лицима, предузетницима и физичким лицима за намене утврђене чланом 10. овог закона, у складу са овим законом и актима донетим на основу овог закона, решење о давању у закуп и уговор о закупу водног земљишта у јавној својини доноси, односно закључује јавно водопривредно предузеће, као и то да, изузетно, на решење о давању у закуп и уговор о закупу водног земљишта у јавној својини на територији града Београда за постављање плутајућих објеката доноси, односно закључује надлежни орган града Београда.

Водно земљиште у јавној својини може се дати у закуп у поступку јавног надметања или прикупљања писмених понуда путем јавног оглашавања, водно земљиште у јавној својини не може се давати у подзакуп (члан 10б ст. 1. и 2. Закона о водама).

Одредбама члана 10в Закона о водама прописано је, између осталог, да се давање у закуп водног земљишта у јавној својини ближе уређује актом Владе, приходи од давања у закуп водног земљишта (осим за постављање плутајућих објеката) и приходи од давања у закуп водног земљишта за постављање плутајућих објеката остварени на територији Републике Србије приход су јавног водопривредног предузећа основаног за обављање водне делатности на одређеној територији које управља водним земљиштем у јавној својини, приходи од давања у закуп водног земљишта (осим за

постављање плутајућих објеката) и приходи од давања у закуп водног земљишта за постављање плутајућих објеката остварени на територији аутономне покрајине приход су јавног водопривредног предузећа основаног за обављање водне делатности на одређеној територији које управља водним земљиштем у јавној својини, као и то да су, изузетно, приходи од давања у закуп водног земљишта за постављање плутајућих објеката остварени на територији града Београда приход буџета града Београда.

С тим у вези, када правно лице, предузетник или физичко лице користи јавно водно добро – воду, за намене предвиђене чланом 74. Закона о накнадама за коришћење јавних добара, као обвезник накнаде плаћа накнаде за коришћење тог јавног водног добра прописано у Прилогу 4 Закона о накнадама за коришћење јавних добара. Међутим, када правно лице, предузетник или физичко лице користи јавно водно добро – водно земљиште, по основу закупа, плаћа накнаду, утврђену решењем јавног водопривредног предузећа које управља тим земљиштем, у складу са одредбама закона којим се уређују воде.

**7. Који орган на нивоу локалне самоуправе је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта, као и да ли је потребно донети одговарајући акт који се односи на накнаду за промену намене пољопривредног земљишта?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00140/2019-04 од 05.3.2019. год.)*

Према одредби члана 46. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта врши решењем општинска, односно градска управа на чијој територији се налази пољопривредно



земљиште, на захтев власника, односно корисника земљишта или по налогу пољопривредног инспектора.

Сходно одредби члана 20. став 1. тачка 9) Закона о локалној самоуправи („Службени гласник РС”, бр. 129/07, 83/14 – др. закон, 101/16 – др. закон и 47/18, у даљем тексту: Закон о локалној самоуправи), општина, преко својих органа, у складу с Уставом и законом, стара се о заштити, унапређењу и коришћењу пољопривредног земљишта и спроводи политику руралног развоја.

Према одредби члана 52. тачка 3) Закона о локалној самоуправи, општинска управа решава у управном поступку у првом степену о правима и дужностима грађана, предузећа, установа и других организација у управним стварима из надлежности општине.

Одредбом члана 59. Закона о локалној самоуправи прописано је да акт о организацији општинске управе доноси скупштина општине на предлог општинског већа. Акт о унутрашњем уређењу и систематизацији општинске управе, служби и организација обједињује начелник и доставља општинском већу на усвајање.

Према томе, Законом је прописано да утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта врши решењем општинска, односно градска управа на чијој територији се налази пољопривредно земљиште. Закон не дефинише и не одређује конкретно који орган у оквиру одређене општине је надлежан за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта јер је ствар појединачно сваке општинске односно градске управе да својим актом о организацији, односно актом о унутрашњем уређењу и систематизацији самостално уреди делокруг рада својих органа, у зависности од расположивих ресурса.

На друго питање из захтева не можемо дати прецизан одговор јер нисте навели на који „одговарајући акт“ конкретно мислите, али истичемо да у члановима Закона који уређују накнаду за промену намене пољопривредног земљишта не постоји правни основ за доношење подзаконског акта у вези са предметном накнадом.

**8. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је за пољопривредно земљиште чија се намена мења у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене тог земљишта основица за утврђивање пореза на имовину – вредност грађевинског земљишта?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00085/2019 од 26.02.2019. год.)*

Сагласно одредбама члана 43. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта је лице на чији захтев се врши промена намене пољопривредног земљишта у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, односно лице које је извршило промену намене пољопривредног земљишта без претходно плаћене накнаде за промену намене.

Захтев за промену намене пољопривредног земљишта може поднети власник, односно корисник пољопривредног земљишта којем је посебним актом јединице локалне самоуправе планирана друга намена, а које се до привођења планираној намени користи за пољопривредну производњу (члан 43. став 2. Закона).

Према одредби члана 44. став 1. Закона, 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 томе, основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину конкретно катастарске парцеле за коју је поднет захтев за промену намене у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене пољопривредног земљишта, а тек у случају да није утврђен порез на имовину у претходној години за то земљиште основицу чини просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта.

У конкретном случају, када је за одређену катастарску парцелу утврђен порез на имовину за претходну годину, основица за промену намене пољопривредног земљишта јесте основица пореза на имовину утврђена за конкретну катастарску парцелу и нема законског основа да се примени члан 44. став 2. Закона, па ни у случају када је за сврхе утврђивања пореза на имовину то земљиште разврстано у групу грађевинско земљиште.

Напомињемо да је чланом 6а став 4. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01 ... и 95/2018) прописано да јединица локалне самоуправе може одлуком прописати да се неизграђено грађевинско земљиште на њеној територији, које се користи искључиво за гајење биљака, односно садног материјала, односно шума, за сврху утврђивања основице пореза на имовину разврстава у пољопривредно, односно у шумско земљиште.

---

## ЦАРИНЕ

**1. Додатно тумачење става заузетог у акту Министарства финансија бр. 483-00-02074/2018-17 од 6.12.2018. године, а који се односи на додатно тумачење израза “исто или приближно исто време“ из чл. 40. и 41. Царинског закона**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-02074/2018-17 од 20.3.2019. год.)*

Члановима 40. и 41. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, ... 113/17 – др. закон) прописано је да се, када се царинска вредност робе која се увози не може утврдити применом метода трансакцијске вредности, царинском вредношћу сматра се трансакцијска вредност истоветне робе односно сличне робе која је продата ради извоза у Републику Србију и извезена у исто или у приближно исто време када и роба чија се вредност утврђује.

Тренутак извоза робе, имајући у виду дефиницију извоза из Закона о спољнотрговинском пословању Републике Србије, би био тренутак у којем роба прелази границу земље из које се извози приликом изношења, слања, односно испоруке са њене територије на територију Републике Србије у складу са царинским прописима.

Тренутак извоза робе претходи тренутку у којем се увезена роба ставља у слободан промет и тим поводом се за њу подноси и прихвата царинска декларација.

С обзиром да се накнадна контрола спроводи у циљу обезбеђивања правилне примене царинских и других прописа, као и

да се у спровођењу царинског поступка за који је роба декларисана примењују прописи који важе на дан прихватања декларације за тај поступак (у конкретном случају, поступак стављања у слободан промет), значи да се накнадном контролом проверава и правилна примена одредби о утврђивању царинске вредности које важе на тај исти дан (чл. 5. став 1. тачка 12. и 92. Царинског закона).

Имајући у виду претходно наведено, ако се у току накнадне контроле проверава декларисана царинска вредност применом, у конкретном случају, метода трансакцијске вредности истоветне или сличне робе, поштујући одредбе чланова 109. став 1. тачка 3. и 110. став 1. тачка 3. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Службени гласник РС“, бр. 93/10 ... 62/18) којима је прописано да се ради примене чл. 40. и 41. Царинског закона, под појмом трансакцијске вредности истоветне односно сличне увезене робе подразумева царинска вредност претходно утврђена (и прихваћена) према члану 39. Царинског закона, произилази да се приликом накнадне контроле декларисане вредности може користити само трансакцијска вредност истоветне односно сличне робе која је била стављена у царински поступак и оцарињена у периоду пре прихватања декларације за робу која се контролише у накнадној контроли, односно да се не могу користити подаци о царинској вредности из декларација које су прихваћене после контролисане декларације.

**2. Накнадна контрола која је прописана чланом 103. став 1. Царинског закона и накнадна измена царинске основице у**

**случају издавања документа о повећању, односно смањењу  
основице за робу која је већ увезена у Републику Србију и за  
коју су плаћене увозне дажбине**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00203/2019-17 од  
07.3.2019. год.)*

Чланом 103. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16 и 113/17 – др. закон) прописано је да царински орган може, по службеној дужности или на захтев декларанта, изменити или допунити декларацију након што је роба пуштена декларанту.

Уколико се накнадном контролом декларације утврди да су прописи који се односе на одређени царински поступак примењени на основу нетачних или непотпуних података, чланом 103. став 5. Царинског закона прописано је да царински орган, у складу са царинским и другим прописима, предузима неопходне мере и доноси одговарајуће одлуке да се неправилности исправе и правно стање усклади с новоутврђеним околностима.

Детаљније уређујући поступак накнадне контроле, члан 51. став 10. Закона о царинској служби („Службени гласник РС“, бр. 95/18) прописује да ако се након спроведене накнадне царинске контроле утврди да прописи који се односе на одређени царински поступак нису правилно примењени, на основу записника о утврђеном чињеничном стању, односно допунског записника, доноси се решење у царинско-управном поступку без одлагања, а најкасније у року од 60 дана од дана достављања записника, односно допунског записника, на решавање у царинско-управном поступку.

Наглашавамо да приликом спровођења накнадне контроле не би требало правити никакву разлику у погледу поступања царинског органа, без обзира да ли је поступак накнадне контроле покренут по службеној дужности или на захтев декларанта.

Такође, треба имати у виду да је чланом 159. Уредбе о царински дозвољеном поступању са робом („Службени гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15, 44/16, 10/17, 62/18, 93/18, у даљем тексту: Уредба) прописано да су декларант или његов заступник одговорни за тачност података у декларацији, исправност приложених исправа, као и поштовање свих обавеза у вези са стављањем робе у одговарајући царински поступак.

Када је у питању рок за спровођење накнадне контроле, указујемо да је чланом 26. Царинског закона прописано да је лице које учествује у промету робом дужно да чува исправе потребне за примену царинских прописа ради контроле коју спроводи надлежни царински орган и то најмање три године. Из поменутог се може закључити да се накнадна контрола декларације из члана 103. Царинског закона може спроводити у року утврђеном за чување исправа које се подносе у царинском поступку, односно у року од три године.

Што се тиче прекршајног поступка, чланом 291. Царинског закона дефинисани су царински прекршаји као радње или пропусти који су у супротности са одредбама Царинског закона и подзаконских прописа донетих на основу тог закона и као такви подлежу кажњавању. Према томе, уколико неко лице учини радњу или пропусти да учини радњу, што је предвиђено као царински прекршај чл. 292–295. Царинског закона, то ће царински орган

поднети захтев за покретање прекршајног поступка или ће издати прекршајни налог, у зависности од конкретног царинског прекршаја. Надлежност царинског органа за покретање прекршајног поступка, односно за издавање прекршајног налога, прописана је Законом о царинској служби.

Примењено на конкретан случај, чињеница да је декларант поднео захтев за накнадну контролу не искључује прекршајну одговорност тог лица. Међутим, та чињеница ће бити од значаја приликом изрицања казне од стране суда у прекршајном поступку. Наиме, у члану 44. став 2. Закона о прекршајима („Службени гласник РС“, бр. 65/13, 13/16 и 98/16 – одлука УС) прописано је да суд може ослободити од казне и учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна ако после извршеног прекршаја, а пре него што је сазнао да је окривљен, отклони последице дела или надокнади штету проузроковану прекршајем.

Најзад, када говоримо о овлашћеним привредном субјекту, подсећамо да сваки привредни субјект основан на царинском подручју Републике Србије може затражити статус ОПС уколико испуњава критеријуме прописане чланом 9. Царинског закона, између осталог и критеријуме придржавања царинских прописа у претходном периоду и задовољавајућег вођења пословне евиденције и, по потреби, евиденције о превозу робе, која омогућава одговарајућу царинску контролу.

Међутим, чланом 34. Уредбе прописано је да царински орган надлежан за издавање сертификата ОПС може суспендовати



статус ОПС уколико утврди неусаглашеност са критеријумима или условима за издавање сертификата ОПС или ако постоји основана сумња да је овлашћени привредни субјект извршио радњу због које може да се покрене одговарајући поступак и која је повезана са кршењем царинских прописа. Пре доношења одлуке о суспензији, царински орган обавештава овлашћеног привредног субјекта, који има право да у року од 30 дана од дана обавештавања предузме све неопходне мере за отклањање уочених недостатака и/или да изнесе свој став. Уколико привредни субјект не предузме потребне мере у циљу испуњавања услова и критеријума за добијање статуса ОПС, у складу са чланом 38. Уредбе, царински орган надлежан за издавање сертификата ОПС исти укида.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### **1. Порески третман дивиденди које домаће правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу из Мађарске** (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-111/2019-04 од 12.3.2019. год.)

Како наводите, у конкретном случају, мађарски држављанин који поседује потврду о резидентности Мађарске, већински је власник друштва са ограниченом одговорношћу у Републици Србији и, по том основу, жели да подигне дивиденде које му исплаћује резидентно правно лице из Републике Србије.

Имајући у виду наведено, дајемо следећи одговор:

Приход који нерезидентни обвезник (физичко лице – резидент Републике Мађарске) оствари од резидентног правног лица по основу исплате дивиденди, опорезује се у Републици Србији пореском стопом од 15%.

\*\*\*

I. Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон), у члану 61. став 1. тачка 2) Закона, прописује да се дивиденде и учешће у добити сматрају приходом од капитала који се, сходно члану 64. став 1. Закона, опорезује пореском стопом од 15%.

Члан 107а став 1. Закона прописује да, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента (у конкретном случају, дивиденди које остварује резидент Републике Мађарске), исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Републике Мађарске) и да је он стварни власник прихода (у конкретном случају, дивиденди).

II. Између Савезне Републике Југославије и Републике Мађарске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ

– Међународни уговори“, бр. 10/01, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2003. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16, поред осталог, предвиђа да су опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 10. (Дивиденде) став 2. тачка (2), поред осталог, прописује да се дивиденде (које, у конкретном случају, остварује физичко лице резидент – Републике Мађарске) могу опорезивати и у држави уговорници чији је резидент компанија која исплаћује дивиденде (у конкретном случају, у Републици Србији – ово под условом да је домаћим пореским законодавством прописана обавеза обрачунавања и плаћања пореза што је, на основу напред цитиране одредбе члана 64. став 1. Закона, неспорно) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник дивиденди резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Мађарске) разрезан порез не може бити већи од 15 одсто од бруто износа дивиденди (посебно напомињемо да се наведена одредба члана 10. став 2. тачка 2) Уговора односи на дивиденде које остварују физичка лица – ово без обзира на то колики проценат учешћа нерезидентно физичко лице има у домаћем привредном друштву које исплаћује дивиденде).

Имајући виду наведено, односно да је стопа пореза по одбитку на дивиденде које резидентно правно лице исплаћују нерезидентном физичком лицу из (у конкретном случају) Републике Мађарске идентична и у Закону и у Уговору, тј. да износи 15 одсто од бруто износа дивиденди, у конкретном случају, нема потребе да се, посебно, примењује одредба Уговора (уз, с тим у вези, достављање потврде о резидентности и доказа о стварном власништву). Ово из разлога јер се (у пракси) решење садржано у уговору о избегавању двоструког опорезивања примењује само ако је по обвезника повољније – у односу на решење садржано у одредбама домаћег пореског законодавства.

---

## ФИСКАЛНЕ КАСЕ

### **1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом пружања књиговодствених и услуга процене ризика радних места и безбедности на раду физичким лицима која су обвезници ПДВ и обвезници су пореза на приходе од самосталне делатности?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00063/2019-04 од 26.02.2019. год.)*

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и које обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Службени гласник РС”, бр. 61/10, 101/10, 94/11, 83/12, 59/13 и 100/14, у даљем тексту: Уредба) прописане су делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе.

У складу са горе наведеним одредбама Закона, као и наведеном Уредбом, лице које физичким лицима пружа књиговодствене услуге, као и услуге процене ризика радних места и безбедности на раду није ослобођено обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

При томе, напомињемо да у случају када је корисник наведених услуга физичко лице, које обавља одређену делатност, при чему је исто обвезник ПДВ, обвезник пореза на приходе од самосталне делатности и има обавезу вођења пословних књига, нема третман физичког лица у смислу члана 3. став 1. Закона.

Према томе, када се књиговодствене услуге, као и услуге процене ризика радних места и безбедности на раду пружају другим привредним субјектима (правним лицима и предузетницима) и физичким лицима која су обвезници ПДВ и обвезници су пореза на приходе од самосталне делатности, пружалац наведене услуге тако остварен промет није дужан да евидентира преко фискалне касе.

---

## Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

### РАЧУНОВОДСТВО

#### **1. Рачуноводствени третман наплате преузетих потраживања путем преузимања имовине дужника**

#### **Рачуноводствени третман у ситуацији када друштво купује средства из стечајне масе дужника на аукцији са циљем даље продаје на тржишту**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00429/2019-16 од 04.3.2019. 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 20. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се

припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ).

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 Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП).

У предметном захтеву је на почетку наведено да предметно привредно друштво припрема финансијске извештаје у складу са МСФИ, да би након тога било наведено да је ово привредно друштво класификовано као средње правно лице и да финансијске извештаје ипак саставља уз примену МСФИ за МСП.

Овим путем желимо да укажемо да је за почетно признавање и вредновање откупљених доспелих потраживања Министарство издало мишљење број: 011-00-332/2017-16 од 26.05.2017. године.

Што се тиче вредности по којој треба евидентирати преузету имовину (нпр. непокретност) од стране дужника у стечају, указујемо да за то нема посебних правила у Одељку 17: *Некрећнине, њоспиројења и оирема* МСФИ за МСП већ се примењују општа правила. У параграфу 17.9 се наводи да се почетно признавање врши по набавној вредности, а у параграфу 17.13 да је набавна вредност готовински еквивалент цене на датум признавања.

Указујемо и на параграф 2.34 МСФИ за МСП којим је прописано следеће:

а) за имовину, историјски трошак је износ исплаћене готовине или готовинских еквивалената или фер вредности накнаде

дате у време стицања имовине. За обавезе, историјски трошак је износ примљених прихода у размени за обавезу у време када је обавеза настала, или у неким околностима (на пример, порез), износ готовине или готовинских еквивалената за које се очекује да буду исплаћени ради измирења обавезе у уобичајеном току пословања. Амортизовани историјски трошак је историјски трошак имовине или обавезе увећан или умањен за онај део историјског трошка који је претходно признат као расход или приход.

Параграфом 13.4 МСФИ за МСП прописано је да ентитет треба да одмерава залихе по нижем износу између набавне вредности/цене коштања и процењене продајне цене умањене за трошкове довршења и продаје.

У захтеву је, такође, наведено да се средства стечена у трансакцији реализације потраживања евидентирају као средства намењена продаји. С тим у вези, напомињемо да у МСФИ за МСП не постоје стална средства намењена продаји, за разлику од МСФИ, у оквиру којих постоји посебан стандард МСФИ 5: *Стална имовина која се држи за продају и пресџанак пословања*. Наведена средства могу да се евидентирају на групи рачуна 14: *Стална средства намењена продаји*, али у складу са Одељком 13 МСФИ за МСП.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно у конкретном случају привредно друштво је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ за МСП, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутиим стандардом.



Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. 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 („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

---

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАРТУ 2019. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о престанку важења Закона о ратификацији Споразума између Савезног извршног већа Скупштине Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Владе Малезије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, са Протоколом	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 3 од 18. марта 2019. год.
УРЕДБЕ	
Уредба о изменама Уредбе о критеријумима за утврђивање природе расхода и условима и начину прибављања сагласности за закључивање одређених уговора који, због природе расхода, захтевају плаћање у више година	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 18 од 15. марта 2019. год.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допуни Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС, бр. 14 од 6. марта 2019. год.</i>
Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС, бр. 14 од 6. марта 2019. год.</i>
Правилник о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору	<i>Сл. гласник РС, бр. 15 од 8. марта 2019. год.</i>
Правилник о допуни Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза	<i>Сл. гласник РС, бр. 16 од 13. марта 2019. год.</i>
Правилник о стручној обуци за лиценциране проценитеље	<i>Сл. гласник РС, бр. 18 од 15. марта 2019. год.</i>
Правилник о континуираном професионалном усавршавању лиценцираних проценитеља	<i>Сл. гласник РС, бр. 18 од 15. марта 2019. год.</i>

Правилник о измени Правилника о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија – Пореска управа	Сл. гласник РС, бр. 18 од 15. марта 2019. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу	Сл. гласник РС, бр. 20 од 22. марта 2019. год.

## ОДЛУКЕ

Одлука о изменама Одлуке о образовању Мреже за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније	Сл. гласник РС, бр. 15 од 8. марта 2019. год.
Одлука о оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и царинских реферата	Сл. гласник РС, бр. 20 од 22. марта 2019. год.
Одлука о изменама и допунама Одлуке о утврђивању критеријума за избор банака које ће вршити услуге продаје и друге финансијске услуге у вези са емитовањем дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту	Сл. гласник РС, бр. 20 од 22. марта 2019. год.

Одлука о допуни Одлуке о емисији дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 20 од 22. марта 2019. год.
Одлука о допуни Одлуке о емисији државних хартија од вредности на иностраном финансијском тржишту, 05 број 424-2733/2019	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 20 од 22. марта 2019. год.
Одлука о допуни Одлуке о емисији државних хартија од вредности на иностраном финансијском тржишту, 05 број 424-2734/2019	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 20 од 22. марта 2019. год.

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