



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 6  
јун 2019.  
година LIX  
ISSN 0354 - 3242

---

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

Број 6  
јун 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. а) Порески третман промета услуге давања у закуп пословног простора за службене потребе конзуларног представништва у Републици Србији, а који врши обвезник ПДВ..... 11
- б) Признавање расхода и прихода за утврђивање опорезиве добити по основу уговора о закупу непокретности закљученог са нерезидентним правним лицем ..... 11

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, као и право на одбитак претходног пореза када обвезник ПДВ стекне грађевински објекат у циљу његове даље продаје, при чему ће пре тог промета извршити реконструкцију, односно адаптацију објекта..... 15
2. Порески третман промета услуга у оквиру реализације пројекта „Реконструкција четири клиничка центра у Србији Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац”, финансираног средствима кредита Европске инвестиционе банке ..... 22
3. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ врши промет добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ? ..... 25
-

---

4. Порески третман промета добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији .....	32
5. Грешке код сачињавања и евидентирања рачуна у информационом систему обвезника ПДВ, у којима је исказан ПДВ.....	33
6. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност у случају када обвезник ПДВ – извођач радова испоставља ситуације обвезнику ПДВ – инвеститору у оквиру изградње грађевинског објекта, при чему обвезник ПДВ – извођач радова у тим ситуацијама исказује податке о свим активностима и свим трошковима (издацима) до одређеног датума грађења објекта, у смислу исказивања структуре накнаде за ту ситуацију, укључујући послове озелењавање припадајућих површина објекта .....	35
7. Порески третман увоза веслачког тренажно-такмичарског чамца/dublskul, марке „Swift”, категорије Elite+, који се не производи у Републици Србији.....	41
8. Издавање рачуна за промет добара у случају када обвезник ПДВ – страном лице изврши у Републици Србији промет добара – сировина, обвезнику ПДВ – привредном друштву који је истовремено и порески пуномоћник тог страног лица .....	42
9. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – корисник преносног система другом обвезнику ПДВ – оператору преносног система изврши промет изграђеног прикључка потребног за повезивање на преносни систем електричне енергије, као и промета услуге прикључења корисника на преносни систем који врши обвезник ПДВ – оператор преносног система .....	44

---

---

10. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – сервисер наплаћује накнаду за услугу поправке, односно сервиса добара (која се налазе у Републици Србији) у гарантном року од носиоца издаваоца гаранције са седиштем у Аустрији..... 49

11. Право на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ – инвеститор, који је за грађење објекта ангажовао обвезника ПДВ – извођача, набавља од других обвезника ПДВ електричну енергију, воду, услуге коришћења мобилних тоалета и услуге обезбеђења градилишта, при чему се наведена добра и услуге у потпуности или делом користе за изградњу објекта непосредном употребом од стране обвезника ПДВ – извођача ..... 51

12. Ко је порески дужник за промет из области грађевинарства у случају реконструкције артеских чесама (израда темеља, зидање надземних делова чесама, облагање тих делова мермером и гранитом и др.) који обвезник ПДВ врши удружењу грађана? ..... 54

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли се у набавну цену непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка укључује износ накнаде који је обвезник платио за уређивање грађевинског земљишта на којем се непокретност налази?..... 59

2. Порески третман прихода установе студентског центра (чији је оснивач Република Србија), оствареног по основу учешћа студената у трошковима смештаја и исхране, а у складу са

---

---

решењем о одређивању цена смештаја и исхране за студенте који се финансирају из буџета Републике Србије..... 63

3. Признавања расхода по основу исправке вредности потраживања (чија је доспелост наступила покретањем стечајног поступка над дужником) ..... 65

4. Порески третман накнаде коју, на основу закљученог уговора, резидентно правно лице исплаћује нерезидентом правном лицу по основу уступања тржишта резидентном правном лицу (чији је оснивач предметно нерезидентно правно лице)..... 67

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. У коју групу се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, разврставају непокретности – вишеспратне породичне стамбене зграде, у случају кад су спратови зграде етажирани у поступку озакоњења и евидентирани као станови, а за другу зграду спратови у поступку озакоњења нису етажирани већ је евидентирана као породична стамбена зграда у својини једног или више лица која су у сродству?..... 69

2. Да ли је правно лице обвезник пореза на имовину за земљиште у својини Републике Србије на коме је у катастру уписано као држалац? ..... 70

3. Утврђивање основице пореза на имовину у случају кад обвезник који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања

---

---

(МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама и кад ни у зони, ни у граничним зонама није било најмање три промета пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности ..... 72

4. Да ли књиговодствена вредност чини основицу пореза на имовину за зграду – индустријски објекат (производно-магаџински простор) изграђену пре више од педесет година, коју је физичко лице – предузетник купило пре четири године, а која делом није у функцији због потребне адаптације? ..... 75

5. У коју групу непокретности се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, разврстава незаконито изграђени објекат који је у Извештају о затеченом стању са елаборатом геодетских радова означен као економски објекат – рибњак, који је у својини физичког лица које, како се наводи, „није обвезник пореза на доходак грађана од пољопривреде и шумарства, пољопривреда му није претежна регистрована делатност, већ је предузетник који обавља делатност стоматолошке праксе”? ..... 78

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман солидарне помоћи запосленом за случај рођења детета у случају ако се наведено примање запосленог исплаћује преко прописаног неопорезивог износа ..... 81

2. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу солидарне помоћи ради ублажавања неповољног материјалног положаја запослених, која је као право запосленог регулисана колективним уговором код послодавца ..... 84

---



---

3. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година ..... 88

4. Да ли се приход по основу заосталих неисплаћених зарада, а који је исплаћен физичком лицу у једној календарској години, урачунава у основицу годишњег пореза на доходак рађана? ..... 89

### **РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ**

1. Захтев за ослобађање од плаћања републичке административне таксе за издавање радне дозволе за запошљавање страних држављана у Републици Србији који је поднео послодавац – Стални секретаријат Транспортне заједнице са седиштем у Београду ..... 91

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

1. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта када је пољопривредном земљишту планским документом промењена намена у грађевинско? ..... 95

2. Утврђивање основице накнаде за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта ..... 96

3. Да ли се за постављање бандера на јавним површинама, као и других објеката који су у склопу електроенергетске мреже може наплаћивати накнада за коришћење јавних површина? ..... 98

---

- 
4. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је за пољопривредно земљиште чија се намена мења приликом утврђивања основице за порез на имовину – узета вредност грађевинског земљишта? ..... 100
5. Допис Државне ревизорске институције у вези информација које би биле од значаја у спровођењу ревизије сврсисходности „Ефикасност надзора над експлоатацијом рудног богатства” ..... 101

#### **ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман дивиденди које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације ..... 107

#### **ПОДСЕТНИК**

- Финансијски прописи донети у јуну 2019. године ..... 111
-

---

## Ј А В Н И П Р И Х О Д И

### ПОРЕЗИ

**1. а) Порески третман промета услуге давања у закуп пословног простора за службене потребе конзуларног представништва у Републици Србији, а који врши обвезник ПДВ**

**б) Признавање расхода и прихода за утврђивање опорезиве добити по основу уговора о закупу непокретности закљученог са нерезидентним правним лицем**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-289/2019-04 од 03.6.2019. год.)*

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

Одредбама члана 24. став 1. тачка 16) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, ЗПДВ) прописано је да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

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

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

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

Ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана се остварује под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове (став 10. истог члана ЗПДВ).

Сагласно одредбама члана 21. став 1. тачка 1) Правилника 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), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16) Закона обвезник може да оствари за промет добара и услуга који врши дипломатским и конзуларним представништвима, међународним организацијама, страном особљу дипломатских и конзуларних представништава, међународних организација, као и члановима њихових породица (у даљем тексту: носиоци права), и то за службене потребе:

(1) дипломатских и конзуларних представништава у Републици Србији, са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери,

(2) међународних организација, односно представништава међународних организација у Републици Србији, ако је то предвиђено међународним уговором.

Одредбама члана 22. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 21. тачка 1) овог правилника, обвезник може да оствари ако поседује:

1) фотокопију потврде о реципроцитету, односно документа којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором, издатим од стране министарства надлежног за иностране послове, односно другог надлежног органа (у даљем тексту: основна потврда);

2) оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који издаје овлашћено лице носиоца права.

Службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје се на Обрасцу СМПДВ – Службени налог за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 22. став 2. Правилника).

Одредбом става 3. истог члана Правилника прописано је да се службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје у три примерка, од којих се два дају обвезнику, а трећи задржава носилац права за своје потребе.

Одговорни представник носиоца права (шеф мисије, стални представник и др.) дужан је да, пре издавања првог службеног налога,

Централа Пореске управе (у даљем тексту: Централа) достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 22. став 4. Правилника).

Одредбом члана 25. став 1. Правилника прописано је да, уз пореску пријаву за порески период у којем је извршио промет добара, односно услуга из члана 24. став 1. тачка 16) Закона, обвезник ПДВ доставља један примерак налога на Обрасцу СНПДВ, односно на Обрасцу ЛНПДВ.

У складу са наведеним, промет услуга давања у закуп пословног простора за службене потребе конзуларног представништва у Републици Србији (са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери), а који врши обвезник ПДВ, предмет је опорезивања ПДВ за који се, у складу са ЗПДВ и Правилником, може остварити пореско ослобођење. Услови за остваривање предметног пореског ослобођења су постојање реципроцитета (што се доказује основном потврдом коју издаје МСП) и поседовање оригинала службеног налога за набавку добра и услуга на Обрасцу СНПДВ. Међутим, уколико наведени услови нису испуњени, на промет предметне услуге давања у закуп пословног простора, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 20% и плаћа у складу са ЗПДВ. Основицу за обрачунавање ПДВ чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ – закуподавац прима или треба да прими за промет ове услуге, укључујући и све споредне трошкове које зарачунава закупцу (нпр. трошкови електричне енергије, воде, телефонских услуга и сл.), у коју није укључен ПДВ.

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

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18,

у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

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

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се приходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода који прописује министар финансија, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 23. став 2. Закона).

Сагласно наведеном, приходи које, у складу са прописима о рачуноводству, обвезник евидентира у својим пословним књигама по основу закљученог уговора о закупу непокретности (са нерезидентним правним лицем које се, у смислу Закона, не сматра његовим повезаним лицем, што је конкретан случај), признају се у пореском билансу на начин прописан одредбама члана 23. Закона.

Такође, расходи које обвезник, као власник предметне непокретности, исказе у складу са прописима о рачуноводству у својим пословним књигама (нпр. по основу амортизације, пореза на имовину), признају се у пореском билансу на начин прописан одредбама члана 7. Закона.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

**1. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, као и право на одбитак претходног пореза када обвезник ПДВ стекне грађевински објекат у циљу његове даље продаје, при чему ће пре тог промета извршити реконструкцију, односно адаптацију објекта**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-256/2019-04 од 28.6.2019. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и други и сваки следећи пренос права располагања на грађевинском објекту, независно од тога да ли је реч о новоизграђеном, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет 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 за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

2. Обвезник ПДВ који, у оквиру обављања делатности, набавља добра и услуге, може да оствари право на одбитак претходног пореза ако та добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији и ако, у Законом предвиђеним случајевима, поседује прописану документацију – рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ стекне грађевински објекат у циљу његове даље продаје, при чему ће пре тог промета извршити реконструкцију, односно адаптацију објекта, право на одбитак претходног пореза за добра и услуге набављене у сврху реконструкције, односно адаптације објекта зависи од тога да ли ће промет предметног објекта бити опорезив ПДВ или ће за тај промет постојати обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Према томе, када обвезник ПДВ којем је други обвезник ПДВ извршио промет добара и услуга за потребе реконструкције, односно адаптације објекта намењеног даљој продаји, уз напомену да током реконструкције, односно адаптације објекта није постојала извесна околност да ће предметни објекат по завршетку тих активности бити продат уз обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, обвезник ПДВ нема право да ПДВ обрачунат за промет добара и услуга претходних



учесника у промету набављених у сврху реконструкције, односно адаптације објекта одбије као претходни порез, с обзиром да у овом случају нису испуњени услови за одбитак претходног пореза прописани одредбама члана 28. Закона.

Међутим, када обвезник ПДВ после завршене реконструкције, односно адаптације објекта намењеног даљој продаји предметни објекат изнајми као пословни простор, обвезник ПДВ стиче право да ПДВ обрачунат за промет добара и услуга претходних учесника у промету набављених у сврху реконструкције, односно адаптације објекта одбије као претходни порез (уз испуњење Законом прописаних услова). На промет услуга давања у закуп објекта као пословног простора обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Када после одређеног времена изнајмљивања објекта као пословног простора, обвезник ПДВ донесе одлуку да ће објекат продати, промет тог објекта опорезује се ПДВ ако су испуњени сви услови прописани Законом, и то: да је обвезник ПДВ – продавац извршио промет другом обвезнику ПДВ, да је уговором о продаји објекта предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ и да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет 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 за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). Обавезу обрачунавања ПДВ за предметни промет, у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) Закона, има обвезник ПДВ – купац објекта. Када се на промет објекта обрачунава и плаћа ПДВ у складу са Законом (независно од тога које лице је за тај промет порески дужник), тај промет не опорезује се порезом прописаним законом о порезима на имовину.

Поред тога указујемо, правила која се односе на исправку одбитка претходног пореза за улагања у објекат за вршење делатности прописана чланом 32. Закона, примера ради по основу реконструкције, односно адаптације објекта за вршење делатности, примењују се у случајевима када је обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза по основу извршеног улагања, па су у року од десет година од дана завршетка улагања престали услови за остваривање овог права, а не у случајевима када обвезник ПДВ ово право током улагања није ни имао.

\*\*\*

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

Према одредби члана 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 2) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у

случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

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.

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

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Одредбом члана 28. став 5. Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

Према одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке

опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

Одредбом члана 2. став 3. Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак, за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Службени гласник РС”, бр. 120/12, у даљем тексту: Правилник о опреми) прописано је да се улагањем у објекте, у смислу Закона, сматрају улагања у сопствене или туђе објекте који се користе за обављање делатности, а која подразумевају извођење, односно финансирање грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације (замена крова, увођење, односно замена инсталација и др.), осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката.

Сагласно ставу 4. истог члана Правилника о опреми, улагањима која се односе на редовно одржавање објеката из става 3. овог члана сматрају се улагања која подразумевају извођење, односно финансирање радова који се предузимају ради спречавања оштећења која настају употребом објекта или ради отклањања тих оштећења, а састоје се од прегледа, поправки и предузимања превентивних и заштитних мера (поправка крова, кречење, фарбање, замена облога, замена санитарнија, радијатора и сл.).

## **2. Порески третман промета услуга у оквиру реализације пројекта „Реконструкција четири клиничка центра у Србији**

**Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац”, финансираног  
средствима кредита Европске инвестиционе банке**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00406/2019-04 од  
25.6.2019. 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), ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

У вези са наведеним, у случају када за одређени промет добара или услуга постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом (нпр. за пружање услуга чије је место промета у Републици Србији, а које пружа обвезник ПДВ или страном лице које није обвезник ПДВ), за тај промет може се остварити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, у складу са процедуром прописаном 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, 44/18, 62/18, 104/18 и 16/19, у даљем тексту: Правилник). Међутим, када је реч о промету за који независно од примене члана 24. став 1. тачка 16б) Закона не постоји обавеза

обрачунавања и плаћања ПДВ, за необрачунавање и неплаћање ПДВ не спроводи се процедура прописана Правилником.

Према томе, како је у конкретном случају реч о промету услуга у оквиру реализације пројекта „Реконструкције четири клиничка центра у Србији Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац”, финансираног средствима кредита Европске инвестиционе банке на основу уговора из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, који врши Канцеларија Уједињених нација за пројектне услуге – УНОПС са седиштем у Београду и својством правног лица у Републици Србији у складу са Законом о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Канцеларије Уједињених нација за пројектне услуге у вези са отварањем Канцеларије Уједињених нација за пројектне услуге у Београду, у Републици Србији („Службени гласник РС – Међународни уговори”, бр. 12/17), што значи да промет предметних услуга не врши лице које се сматра страним лицем у складу са Законом, на промет предметних услуга ПДВ се не обрачунава и не плаћа под условом да пружалац услуга није обвезник ПДВ у складу са Законом, при чему се за необрачунавање и неплаћање ПДВ не спроводи процедура прописана Правилником.

Такође, напомињемо да се према члану 8. став 1. Закона пореским обвезником сматра лице које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности, а да је одредбом члана 38. став 1. Закона прописано 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 надлежном пореском органу на Обрасцу ЕППДВ – Пријава за евидентирање обвезника пореза на додату вредност, у складу са Правилником о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15, 11/16 и 60/18).



**3. Ко је порески дужник у случају када обвезник ПДВ врши промет добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-354/2019-04 од 24.6.2019. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обвезником се сматра лице које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности, којом се сматра трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. Лице које не обавља делатност као трајну активност која се врши у циљу остваривања прихода, није обвезник у складу са Законом.

Лицима из члана 9. став 1. Закона сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

Општина Параћин, као орган локалне самоуправе, сматра се лицем из члана 9. став 1. Закона. За промет добара и услуга који Општина Параћин врши у оквиру обављања послова из свог делокруга утврђеног законом који уређује рад локалне самоуправе, а под условом да тај промет не би могао да доведе до нарушавања конкуренције, што значи да поред ове општине, односно другог лица из члана 9. став 1. Закона, предметни промет не врши ни једно друго лице, Општина Параћин није обвезник.

Међутим, за промет добара и услуга који врши Општина Параћин, а за који би изузимање ове општине од обавеза прописаних

Законом за обвезнике, могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, односно за опорезиви промет добара и услуга изван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, Општина Параћин сматра се обвезником у складу са чланом 9. став 2. Закона.

Обавезу евидентирања у систем ПДВ има искључиво обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, док обвезник који у претходних 12 месеци није остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара има право да се евидентира у систем ПДВ. Укупним прометом за сврху обавезе евидентирања у систем ПДВ сматра се промет који је опорезив ПДВ и промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, у складу са Законом.

Према томе, ако Општина Параћин постане обвезник ПДВ, на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – хали има обавезу да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом (уз напомену да у том случају има право на одбитак претходног пореза уз испуњење законских услова), а ако не постане обвезник ПДВ, продаја – пренос права својине на предметном објекту опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

2. У складу са Законом, за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ изврши промет

добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона лицу из члана 9. став 1. Закона (независно од тога да ли је лице из члана 9. став 1. Закона обвезник ПДВ или не), у конкретном случају Општини Параћин, порески дужник за тај промет је лице из члана 9. став 1. Закона, тј. Општина Параћин. Наиме, чињеница да јединице локалне самоуправе, односно органи јединица локалне самоуправе нису порески обвезници за одређени промет добара и услуга у складу са Законом, нема утицај на њихову обавезу да за промет добара или услуга из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, који им изврши обвезник ПДВ, обрачунају и плате обрачунати ПДВ као порески дужници.

3. Када је реч о делу вашег захтева који се односи на примену члана 10. став 2. тачка 2) Закона, указујемо да се наведеном законском одредбом уређује порески дужник у ситуацији када уговорне стране (обвезници ПДВ) преносилац и стицалац права располагања на грађевинском објекту, економски дељивој целини у оквиру тог објекта, укључујући и власнички удео на тим добрима, уговором предвиде да ће се на промет тог добра обрачунати ПДВ, при чему се обрачунавање ПДВ може уговором предвидети само ако обвезник ПДВ – стицалац има право да обрачунати ПДВ одбије у потпуности као претходни порез у складу са Законом. Напомињемо, наведено се не односи на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима у смислу Закона.

\*\*\*

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).

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

Према одредби члана 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).

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 (члан 8. став 1. 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 (члан 8. став 2. Закона).

Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара

и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (члан 9. став 1. Закона).

Република, органи и правна лица обвезници су за промет добара и услуга из става 1. овог члана за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом. Сматра се да би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, у смислу овог закона, ако промет добара и услуга из става 1. овог члана, осим Републике, органа и правних лица, врши и друго лице (члан 9. став 2. 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.

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом (члан 10. став 2. тачка 2) Закона).

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.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права

располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стичалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. 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, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

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).

Мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом (члан 33. став 2. Закона).

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 (члан 33. став 3. Закона).

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 објекта за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

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

Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник који се определио за обавезу плаћања ПДВ, у року из става 1. овог члана (члан 38. став 2. Закона).

За обвезнике који први пут започну ПДВ активност у текућој календарској години, независно од дана регистрације за обављање делатности када је реч о обвезнику који се региструје за обављање делатности, за текућу и наредну календарску годину порески период је календарски месец (члан 48. став 7. Закона).

За пореског дужника који није обвезник ПДВ, порески период је календарски месец (члан 48. став 8. Закона).

Према члану 49. став 1. Закона, обвезник је дужан да обрачунава ПДВ за одговарајући порески период на основу промета

добара и услуга у том периоду, ако је за њих, у складу са овим законом настала пореска обавеза, а обвезник је истовремено и порески дужник.

Сагласно ставу 6. истог члана Закона, порески дужник који није обвезник ПДВ дужан је да за промет добара и услуга обрачуна ПДВ за порески период у којем је настала пореска обавеза у складу са овим законом.

Обвезник подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 15 дана по истеку пореског периода (члан 50. став 1. Закона).

Пореску пријаву дужни су да поднесу и порески дужници који нису обвезници ПДВ у року од десет дана по истеку пореског периода у којем је настала пореска обавеза (члан 50. став 3. Закона).

Обвезник је дужан да за сваки порески период плати ПДВ који је једнак позитивној разлици између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза, у року за подношење пореске пријаве (члан 51. став 1. Закона).

Порески дужници који нису обвезници ПДВ дужни су да плате ПДВ у року за подношење пореске пријаве (члан 51. став 3. Закона).

#### **4. Порески третман промета добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-535/2018-04 од 14.6.2019. 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) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна



Гора, односно Републиком, 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.

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) ближе су уређени начин и поступак остваривања пореских ослобођења код ПДВ за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза.

У вези са наведеним, а узимајући у обзир да се из вашег захтева не може са сигурношћу сагледати пореско-правно питање у смислу одређивања одредаба наведених прописа које изазивају евентуалне нејасноће, молимо вас да у циљу давања одговора на ваш захтев поставите конкретно пореско-правно питање.

Независно од наведеног, указујемо да Сектор за фискални систем није надлежан за контролу исправности рада Пореске управе и Управе царина.

## **5. Грешке код сачињавања и евидентирања рачуна у информационом систему обвезника ПДВ, у којима је исказан ПДВ**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-124/2019-04 од 11.6.2019. год.)*

Грешке код сачињавања и евидентирања рачуна у информационом систему обвезника ПДВ, у којима је исказан ПДВ, независно од тога да ли је рачун достављен купцу, могу се отклонити сторнирањем (поништавањем) тих рачуна.

Наиме, када обвезник ПДВ сачини погрешан рачун, евидентира га у свом информационом систему и достави купцу, обвезник ПДВ – купац нема право да на основу тог рачуна оствари

одбитак претходног пореза, имајући у виду да нису испуњени услови прописани одредбама члана 28. 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). У том случају, обвезник ПДВ који је издао погрешан рачун има право да тај рачун сторнира, примера ради сачињавањем посебног документа који треба да садржи податак о броју и датуму погрешног рачуна који се сторнира, као и да тај документ достави купцу.

Ако је погрешно сачињени рачун евидентиран у информационом систему обвезника ПДВ, а није послат обвезнику ПДВ – купцу, обвезник ПДВ који је сачинио погрешан рачун има право да га сторнира, примера ради сачињавањем посебног документа који треба да садржи податак о броју и датуму погрешног рачуна који се сторнира.

Обвезник ПДВ који је сачинио погрешан рачун и евидентирао га у свом информационом систему дужан је да води евиденцију о погрешно сачињеним рачунима и документима на основу којих су ти рачуни сторнирани.

Поред тога напомињемо, ако обвезник ПДВ не изврши сторнирање погрешног рачуна у којем је исказан ПДВ, реч је о рачуну из члана 44. став 3. Закона, што значи да обвезник ПДВ дугује ПДВ исказан у том рачуну.

\*\*\*

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

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих

објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 44. став 3. Закона прописано је да лице које искаже ПДВ у рачуну, а није обвезник ПДВ или није извршило промет добара или услуга, дугује исказани ПДВ.

## **6. Одређивање пореског дужника у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност у случају када обвезник**

**ПДВ – извођач радова испоставља ситуације обвезнику ПДВ – инвеститору у оквиру изградње грађевинског објекта, при чему обвезник ПДВ – извођач радова у тим ситуацијама исказује податке о свим активностима и свим трошковима (издацима) до одређеног датума грађења објекта, у смислу исказивања структуре накнаде за ту ситуацију, укључујући послове озелењавање припадајућих површина објекта**  
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-272/2019-04 од 11.6.2019. 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 – извођач радова у току изградње грађевинског објекта испоставља ситуације инвеститору (у којима се, између осталог, приказују изведени радови), сматра се да је даном овере ситуације од стране надзорног органа извршена делимична испорука грађевинског објекта (у случају када извођач радова врши изградњу грађевинског објекта од свог материјала), односно делимична грађевинска услуга (у случају када извођач радова врши изградњу грађевинског објекта од материјала наручиоца, тј. инвеститора). Такође, у случају када је закључен уговор о грађењу грађевинског објекта по тзв. принципу „кључ у руке“, али, независно од тога, обвезник ПДВ – извођач радова у току изградње грађевинског објекта испоставља инвеститору ситуације које оверава надзорни орган, сматра се да је даном овере ситуације извршен промет, тј. делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга.

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара

и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, у случају када обвезник ПДВ – извођач радова испоставља ситуације обвезнику ПДВ – инвеститору у оквиру изградње грађевинског објекта, по основу чијих овера долази до настанка пореске обавезе за промет из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, при чему обвезник ПДВ – извођач радова у тим ситуацијама исказује податке о свим активностима и свим трошковима (издацима) до одређеног датума грађења објекта, у смислу исказивања структуре накнаде за ту ситуацију, тј. за промет настао овером те ситуације, исказивање података о вредностима појединачних активности и вредностима појединачних трошкова (нпр. трошак радне снаге, трошак грађевинског материјала, трошак за обезбеђење градилишта, трошак за тестирање уграђених елемената и др.), као сегмената промета из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, не сматрају се подацима о износива накнада за посебне промете, с обзиром да није реч о посебним прометима.

Када је реч о пословима озелењавање припадајућих површина објекта (на самом објекту, односно поред објекта) које, у конкретном случају, обвезник ПДВ – извођач врши у оквиру изградње грађевинског објекта као промета из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, тај промет (послови озелењавања) сматра се споредним прометом који се врши уз промет из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

\*\*\*

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).

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

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

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

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

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.

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.

Одредбе ст. 1. и 2. овог члана односе се и на делимичне испоруке (члан 14. став 3. Закона).

Делимичне испоруке из става 3. овог члана постоје ако је за испоруку одређених делова економски дељиве испоруке посебно уговорена накнада (став 4. истог члана Закона).

Сагласно одредби члана 15. став 1. Закона, услуга се сматра пруженом даном када је:

- 1) завршено појединачно пружање услуге;
- 2) престао правни основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

Делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге (члан 15. став 3. Закона).

Делимична услуга из става 3. овог члана постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада (члан 15. став 4. Закона).

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.

**7. Порески третман увоза веслачког тренажно-такмичарског чамца/dublskul, марке „Swift”, категорије Elite+, који се не производи у Републици Србији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-47/2019-04 од 11.6.2019. год.)*

Према одредбама 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), на увоз веслачког тренажно-такмичарског чамца/dublskul, марке „Swift”, категорије Elite+, који се не производи у Републици Србији, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи од 20%, с обзиром да за увоз овог добра одредбама члана 26. Закона није предвиђено пореско ослобођење.

\*\*\*

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.

Сагласно одредби члана 7. Закона, увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике.

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

У складу са одредбама члана 26. Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара:

1) чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ;

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ;

1б) која су извезена, а која се у Републику враћају непродата или зато што не одговарају обавезама које проистичу из уговора, односно пословног односа на основу којег су била извезена;

1в) која се, у оквиру царинског поступка, уносе у слободне царинске продавнице;

1г) по основу замене у гарантном року;

1д) чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење;

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања;

3) која се, у оквиру царинског поступка, привремено извозе и у непромењеном стању поново увозе;

4) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак прераде под царинском контролом;

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

6) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења;

7) за која је у складу са чланом 216. и чланом 217. став 1. тачка 6) Царинског закона („Службени гласник РС”, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

## **8. Издавање рачуна за промет добара у случају када обвезник ПДВ – страни лице изврши у Републици Србији промет**

**добара – сировина, обвезнику ПДВ – привредном друштву који је истовремено и порески пуномоћник тог страног лица** (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-312/2019-04 од 11.6.2019. 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 – страног лица изврши у Републици Србији промет добара, у конкретном случају промет сировина, обвезнику ПДВ привредном друштву који је истовремено и порески пуномоћник тог страног лица у складу са чланом 10а Закона, рачун за предметни промет, у име и за рачун страног лица, издаје његов порески пуномоћник. С тим у вези, а узимајући у обзир одредбе члана 42. став 4. Закона и одредбе Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18, у даљем тексту: Правилник), у рачуну за наведени промет, поред осталих прописаних података, два пута треба да буду исказани подаци о називу, адреси седишта и ПИБ-у истог лица (обвезника ПДВ – привредног друштва које купује добра од обвезника ПДВ – страног лица и које је истовремено порески пуномоћник тог обвезника ПДВ – страног лица), и то: као подаци о купцу добара и као подаци о пореском пуномоћнику страног лица – обвезника ПДВ који продаје предметна добра.

\*\*\*

Сагласно одредби члана 10а став 6. Закона порески пуномоћник страног лица у име и за рачун тог страног лица обавља све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страног лице у складу са овим законом има као обвезник ПДВ (подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго).

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 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.

Одредбом члана 24а став 1. Правилника прописано је да у рачуну који у име и за рачун обвезника ПДВ – страног лица издаје порески пуномоћник из члана 10а Закона, као податак о ПИБ-у из члана 42. став 4. тачка 1) Закона наводи се ПИБ, односно ЕБС који је страном лицу додељен у Републици Србији.

У рачуну из става 1. овог члана, у складу са ставом 2. члана 24а Правилника, наводе се и подаци о пореском пуномоћнику, и то о:

- 1) називу, односно имену и презимену пуномоћника;
- 2) адреси седишта, односно пребивалишта пуномоћника;
- 3) ПИБ-у, односно ЈМБГ-у пуномоћника.

**9. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – корисник преносног система другом обвезнику ПДВ – оператору преносног система изврши промет изграђеног**

**прикључка потребног за повезивање на преносни систем електричне енергије, као и промета услуге прикључења корисника на преносни систем који врши обвезник ПДВ – оператор преносног система**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-315/2019-04 од 11.6.2019. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства, који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, 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 – корисник преносног система другом обвезнику ПДВ – оператору преносног система изврши промет изграђеног прикључка потребног за повезивање на преносни систем електричне енергије, реч је о промету добра из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 42.22 – Изградња електричних и комуникационих водова Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 6) Правилника. За предметни промет обавезу да обрачуна ПДВ у складу са Законом има обвезник ПДВ – оператор преносног система, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

2. За промет услуге прикључења корисника на преносни систем који врши обвезник ПДВ – оператор преносног система, ПДВ

се обрачунава по пореској стопи од 20%, а обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – пружалац услуге као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 1) Закона.

3. Обвезник ПДВ – корисник преносног система има право да ПДВ обрачунат за промет услуге прикључења на преносни систем од стране обвезника ПДВ – оператора преносног система одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. Закона.

\*\*\*

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 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.

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

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

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

Према одредбама става 2. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

Сагласно одредбама члана 28. став 3. Закона, у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

Према 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).

**10. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ – сервисер наплаћује накнаду за услугу поправке, односно сервиса добара (која се налазе у Републици Србији) у гарантном року од носиоца издаваоца гаранције са седиштем у Аустрији**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-131/2019-04 од 11.6.2019. год.)*

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 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), при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Страно привредно друштво које обавља делатност као трајну активност, између осталих лица, сматра се пореским обвезником из члана 12. Закона. С тим у вези, а у случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, већ се место промета услуга одређује у складу са тим начелом, 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. Према томе, када обвезник ПДВ – сервисер наплаћује накнаду за услугу поправке, односно сервиса добара (која се налазе

у Републици Србији) у гарантном року од носиоца издаваоца гаранције са седиштем у Аустрији, реч је о накнади за услугу радова на покретним стварима пруженој пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона, што значи да је место промета предметне услуге, у конкретном случају, у Аустрији где се налази седиште примаоца услуге. На накнаду за промет предметне услуге обвезник ПДВ – сервисер не обрачунава ПДВ, а по основу промета те услуге има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

Напомињемо, испорука добара (резервних делова) сматра се споредним прометом уз услугу поправке, односно сервиса добара коју пружа обвезник ПДВ – сервисер, што значи да је, са аспекта Закона, обвезник ПДВ – сервисер извршио само промет 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

**11. Право на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ – инвеститор, који је за грађење објекта ангажовао обвезника ПДВ – извођача, набавља од других обвезника ПДВ електричну енергију, воду, услуге коришћења мобилних тоалета и услуге обезбеђења градилишта, при чему се наведена добра и услуге у потпуности или делом користе за изградњу објекта непосредном употребом од стране обвезника ПДВ – извођача**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-187/2017-04 од 11.6.2019. 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), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране

претходног учесника у промету добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), као и да поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом.

Према томе, када обвезник ПДВ – инвеститор, који је за грађење објекта ангажовао обвезника ПДВ – извођача, набавља од других обвезника ПДВ електричну енергију, воду, услуге коришћења мобилних тоалета и услуге обезбеђења градилишта, при чему се наведена добра и услуге у потпуности или делом користе за изградњу објекта непосредном употребом од стране обвезника ПДВ – извођача, обвезник ПДВ – инвеститор има право да укупан износ ПДВ исказан у рачуну обвезника ПДВ – испоручиоца предметних добара и услуга одбије као претходни порез ако ће наведени објекат користити за промет са правом на одбитак претходног пореза и ако поседује прописану документацију, у складу са Законом.

Потраживање дела трошкова обвезника ПДВ – инвеститора од обвезника ПДВ – извођача за електричну енергију и воду сматра се рефундацијом трошкова са аспекта Закона, што значи да се по том основу ПДВ не обрачунава и не плаћа.

Потраживање дела трошкова за коришћење мобилних тоалета и услуга обезбеђења градилишта са аспекта Закона сматра се потраживањем накнаде за промет услуга или потраживањем које се односи на рефундацију трошкова, што зависи од уговорног односа успостављеног између обвезника ПДВ – инвеститора и обвезника ПДВ – извођача. Наиме, ако је обвезник ПДВ – инвеститор уговором преузео обавезу да ће за потребе обвезника ПДВ – извођача

обезбедити коришћење мобилних тоалета на градилишту, као и да ће обвезнику ПДВ – извођачу пружити услугу обезбеђења његове имовине која се налази на градилишту, потраживање дела трошкова по основу наведеног сматра се потраживањем накнаде за промет услуга, што значи да у том случају постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ. Уколико не постоји наведена уговорна обавеза, предметно потраживање сматра се потраживањем које се односи на рефундацију трошкова, па по том основу не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Поред тога напомињемо, чињеница да ће обвезник ПДВ – инвеститор и обвезник ПДВ – извођач извршити компензацију (пребијање) својих потраживања нема утицај на утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за наведене промете.

\*\*\*

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 одредбе 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, 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.

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

Према одредби члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена

у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

## **12. Ко је порески дужник за промет из области грађевинарства у случају реконструкције артеских чесама (израда темеља,**

**зидање надземних делова чесама, облагање тих делова мермером и гранитом и др.) који обвезник ПДВ врши удружењу грађана?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00135/2018-04 од 05.6.2019. год.)

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

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ изврши реконструкцију артеских чесама која се, у конкретном случају, односи на израду темеља, зидање надземних делова чесама, облагање тих делова мермером и гранитом и др, реч је о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 42.99 – Изградња осталих непоменутих грађевина Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 8) Правилника, за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац.

Међутим, када обвезник ПДВ изврши наведени промет Удружењу „За чесме“, за које је установљено да није обвезник ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ који је тај промет извршио.

\*\*\*

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) липу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

Одредбом члана 5. став 1. Закона прописано је да су промет услуга, у смислу овог закона, 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 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 б) 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).

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.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

### **1. Да ли се у набавну цену непокретности за сврху обрачуна капиталног добитка укључује износ накнаде који је обвезник платио за уређивање грађевинског земљишта на којем се непокретност налази?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-209/2019-04 од 25.6.2019. год.)*

У складу са чланом 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/2015 – тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

Сагласно члану 29. став 1. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена, у смислу овог закона, јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена по основу амортизације утврђене у складу са овим законом.

Набавна цена у смислу овог члана коригује се на процењену, односно фер вредност, утврђену у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и усвојеним рачуноводственим политикама, уколико је промена на фер вредност исказивана у целини као приход периода у коме је вршена (члан 29. став 2. Закона).

У конкретном случају, обвезник је на земљишту у државној својини изградио непокретност (пословно-комерцијални објекат), чијом продајом остварује капитални добитак (односно губитак). На основу уговора о дугорочном закупу земљишта (на ком је непокретност изграђена), обвезник је Дирекцији за грађевинско

земљиште исплатио накнаду за уређивање јавног грађевинског земљишта, при чему је предметна накнада (у пословним књигама) евидентирана као нематеријално улагање. С тим у вези, поставило се питање да ли се у набавну цену непокретности, за сврху утврђивања капиталног добитка у складу са Законом, укључује износ накнаде који је обвезник платио за уређивање грађевинског земљишта на којем се непокретност налази.

Имајући у виду да се набавна цена имовине утврђује у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, за давање одговора по предметном питању обратили смо се Сектору за финансијски систем, као надлежном, и добили одговор у којем је, између осталог, наведено следеће:

„...Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, даље: Закон) се уређују 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 финансијски 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).

У предметном захтеву привредног друштва, између осталог, наведено је следеће:

- непокретност је евидентирана на одговарајућем рачуну грађевинских објеката и вршен је обрачун рачуноводствене амортизације у складу са правилником о рачуноводству и рачуноводственим политикама;

- закупац грађевинског земљишта је био у обавези да објекат изгради у планираној површини за коју је платио накнаду за уређивање грађевинског земљишта и предметно земљиште приведе намени;

- Дирекцији за грађевинско земљиште извршена је уплата на име накнаде за уређивање јавног грађевинског земљишта сразмерно корисној површини по м<sup>2</sup> пословно-комерцијалног објекта, на којем је изграђен пословно-комерцијални објекат за обављање делатности.

Према параграфу 16. МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, набавна вредност/цена коштања некретнина, постројења и опреме обухвата:

(а) фактурну цену, укључујући увозне таксе и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одузимања трговачких попушта и рабата.

(б) све трошкове који се могу директно приписати довођењу средства на локацију и у стање које је неопходно да би средство могло функционисати, на начин на који то очекује менаџмент.

(ц) иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, што је обавеза која се у ентитету намеће било када се средство набави или као последица коришћења средства у току одређеног периода за све друге сврхе осим за производњу залиха у том периоду.

Параграф 17. МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, утврђује примере директно приписаних трошкова, који су:

(а) трошкови примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19 Примања запослених) који настају директно у изградњи или набавци некретнине, постројења и опреме;

(б) трошкови припреме терена;

(ц) иницијални трошкови испоруке и манипулативни трошкови;

(д) трошкови инсталирања и монтаже;

(е) трошкови провере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било ког средства произведеног током довођења средства на дату локацију и у дато стање (као што су узорци произведени приликом тестирања опреме); и

(ф) професионалне накнаде.

Имајући у виду горе наведено, мишљења смо да је неспорно да се износ накнаде који је обвезник платио за уређивање грађевинског земљишта на коме се налази непокретност укључује у набавну цену конкретне непокретности. Оно што остаје нејасно јесу разлози услед којих је обвезник у својим пословним књигама евидентирао наведену накнаду као нематеријално улагање, јер је према нашем мишљењу исту (приликом плаћања) требало укључити у набавну вредност објекта).

Самим тим, како је приликом плаћања предметне накнаде (за уређивање грађевинског земљишта) извршено евидентирање у пословним књигама на одговарајућем рачуну нематеријалних улагања, мишљења смо да је неопходно извршити исправку грешке у смислу МРС 8 – *Рачуноводствене пољитике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

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 обвези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутиим стандардима.“

Имајући у виду да се према наведеном мишљењу износ накнаде коју је обвезник платио за уређивање грађевинског земљишта на коме се налази непокретност (а коју је у пословним књигама евидентирао као нематеријално улагање за које није обрачунавао пореску амортизацију) укључује у набавну вредност непокретности, сматрамо да се тако утврђена набавна цена признаје за сврху одређивања капиталног добитка у складу са чланом 29. став 1. Закона, под условом да обвезник није (у својим пословним књигама) исказивао расходе по основу предметне накнаде који су утицали на умањење основице пореза на добит – опорезиве добити.

**2. Порески третман прихода установе студентског центра (чији је оснивач Република Србија), оствареног по основу учешћа студената у трошковима смештаја и исхране, а у складу са решењем о одређивању цена смештаја и исхране за студенте који се финансирају из буџета Републике Србије (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-41/2019-04 од 12.6.2019. год.)**

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

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 Закону о ученичком и студентском стандарду („Службени гласник РС”, бр. 18/10 ... и 27/18 – др. закон), делатност у области ученичког и студентског стандарда обављају установе ученичког и студентског стандарда (у даљем тексту: установа), у складу са овим законом, при чему се на оснивање и рад установа примењују прописи о јавним службама.

Установа студентског стандарда јесте студентски центар – за остваривање права студената на смештај и исхрану.

Према томе, а сагласно наведеним законским одредбама, установа студентског стандарда чији је оснивач Република Србија, у складу са Законом, постаје обвезник пореза на добит уколико оствари (у одређеном пореском периоду) приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: приходи са тржишта).

Према одредбама члана 84. Закона о ученичком и студентском стандарду, установа стиче средства за обављање делатности, у складу са законом и статутом, из следећих извора:

- 1) из средстава која обезбеђује оснивач;
- 2) учешћем ученика, његовог родитеља или старатеља, односно студента у трошковима смештаја и исхране;
- 3) из донација, поклона и завештања;
- 4) обављањем друге делатности и пружањем услуга у складу са овим законом;
- 5) из других извора, у складу са законом.

Сходно члану 85. Закона о ученичком и студентском стандарду, установама (које су обухваћене актом о мрежи установа које доноси Влада) обезбеђују се средства у буџету Републике



Србије за: 1) надокнаду материјалних трошкова и припадајућих зависних трошкова; 2) зараде и друга припадајућа давања; 3) текуће одржавање зграда и објеката; 4) инвестиције, односно унапређење инфраструктуре установа, при чему се финансирање делатности обезбеђује кроз цену услуге. С тим у вези, министар надлежан за послове образовања, а на основу Закона о ученичком и студентском стандарду, доноси Решење о утврђивању цена смештаја и исхране у установама студентског стандарда за студенте који се финансирају из буџета Републике Србије, а којим се утврђује и висина учешћа студената у укупним трошковима смештаја и исхране у установама студентског стандарда.

С тим у вези, мишљења смо да по основу прихода оствареног по основу учешћа корисника (студената) у цени услуга смештаја и исхране, а у складу са решењем о утврђивању цена смештаја и исхране у установама студентског центра који се финансирају из буџета Републике Србије (донетог од стране министра надлежног за послове образовања), установа студентског стандарда није обвезник пореза на добит правних лица.

### **3. Признавања расхода по основу исправке вредности потраживања (чија је доспелост наступила покретањем стечајног поступка над дужником)**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-924/2018-04 од 11.6.2019. год.)*

Према одредбама члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

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

2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника описана као ненаплатива;

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

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

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

Сходно одредбама закона који уређује стечај, правне последице отварања стечајног поступка наступају даном објављивања огласа о отварању поступка на огласној табли суда, при чему се даном отварања стечајног поступка, потраживања поверилаца према стечајном дужнику, која нису доспела, сматрају доспелим.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када обвезник у пословним књигама евидентира (сагласно прописима о рачуноводству) исправку вредности потраживања, расход исказан по том основу, признаје се у пореском билансу обвезника поднетом за порески период у којем је исправка извршена, под условом да је од рока за наплату предметног потраживања до краја пореског периода прошло више од 60 дана.

Међутим, да би се овако исказан расход трајно признао, неопходно је да обвезник, у пореском периоду у којем врши отпис

(тако исправљеног) потраживања, испуни услове прописане одредбама члана 16. став 1, односно став 2. Закона.

**4. Порески третман накнаде коју, на основу закљученог уговора, резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу по основу уступања тржишта резидентном правном лицу (чији је оснивач предметно нерезидентно правно лице)**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-277/2019-04 од 04.6.2019. год.)

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

- 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона;
- 2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада),
- 3) камата;
- 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;
- 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно од места где ће бити пружене или коришћене.

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (нерезидент), који врши дистрибуцију производа на територији

Републике преко (свог) представништва, на основу закљученог уговора, уступа тржиште резидентном правном лицу (чији је оснивач). Предметно уступање тржишта, како наводите у поднетом допису, подразумева уступање (резидентном правном лицу) запослених у представништву, као и спискове купаца са којима је нерезидент пословао, при чему резидентно правно лице над предметним списковима стиче право својине (а не право коришћења).

Сагласно наведеном, накнада коју, на основу закљученог уговора, резидентно правно лице исплаћује нерезиденту, није предмет опорезивања у складу са чланом 40. став 1. Закона.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. У коју групу се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, разврставају непокретности – вишеспратне породичне стамбене зграде, у случају кад су спратови зграде етажирани у поступку озакоњења и евидентирани као станови, а за другу зграду спратови у поступку озакоњења нису етажирани већ је евидентирана као породична стамбена зграда у својини једног или више лица која су у сродству?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00514/2019-04 од 25.6.2019. год.)*

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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), 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.

Одредбом члана 6а став 2. Закона прописано је да ако објекат чини више посебних целина које се у смислу става 1. тог члана могу сврстати у различите групе, свака посебна целина у оквиру објекта се, за потребе утврђивања пореза на имовину, сврстава у одговарајућу групу непокретности.

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

Према одредби члана 3. тач. 4) и 9) Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС”, бр. 104/16), породична кућа је зграда намењена за становање и користи се за ту намену, а састоји се од највише два стана. Стан је посебан део зграде који чини функционалну целину, састоји се од једне или више просторија намењених за становање и по правилу има засебан улаз.

Према томе, кад се породична стамбена зграда састоји од више посебних целина – станова, за потребе утврђивања основице пореза на имовину, свака од тих посебних целина се сврстава у групу Стан, независно од чињенице да ли су у приземљу или на неком од спратова, да ли је реч о становима као посебним деловима зграде која је грађена у складу са прописима или је вршено њено озакоњење, да ли је једно или више лица власник или сувласник сваког од станова, као и да ли су та лица међусобно у сродству.

Породична стамбена зграда која је јединствена целина (тј. не састоји се од више посебних целина – станова) се за потребе утврђивања основице пореза на имовину разврстава у групу Кућа за становање.

**2. Да ли је правно лице обвезник пореза на имовину за земљиште у својини Републике Србије на коме је у катастру уписано као држалац?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00500/2019-04 од 19.6.2019. 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).

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), 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.

Према томе, кад је правно лице држалац земљишта у јавној својини без правног основа (било да правни основ није постојао или је постојао па је отпао нпр. поништен...), порез на имовину се плаћа на државину а порески обвезник је правно лице – држалац земљишта.

Ако за државину земљишта у јавној својини конкретног правног лица постоји правни основ, порез на имовину не плаћа се на државину из члана 2. став 1. тачка 7) Закона (тј. на државину без правног основа), него на одговарајуће право из члана 2. став 1. тач. 1) до 6) и тачка 8) Закона, у складу са чланом 2а Закона. Примера ради, код државине и коришћења земљишта по основу уговора о финансијском лизингу за државину постоји правни основ – уговор о финансијском лизингу, па се порез плаћа на државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу, а порески обвезник је прималац финансијског лизинга.

У сваком конкретном случају надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку контроле утврђује чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе конкретног правног лица за конкретно земљиште, што значи и да ли то лице за државину земљишта има или нема правни основ.

### **3. Утврђивање основице пореза на имовину у случају кад обвезник који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности**



у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама и кад ни у зони, ни у граничним зонама није било најмање три промета пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00235/2019-04 од 31.5.2019. год.)

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

Према одредби члана 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: за неизграђено земљиште – вредност земљишта, а за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

Вредност непокретности из члана 7. став 2. Закона порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. Закона.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује применом следећих елемената: корисна површина и просечна цена квадратног метра (у

даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Према одредби члана 7а став 2. Закона, у случају из члана 6. став 8. овог закона јединица локалне самоуправе дужна је да, до истека рока из става 1. овог члана, објави просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге и то у зони која је, према одлуци надлежног органа те јединице локалне самоуправе, утврђена као најопремљенија у смислу члана 6. став 3. овог закона (у даљем тексту: најопремљенија зона).

Према одредби члана 7а став 2. Закона, у случају из члана 6. став 8. овог закона обвезници који воде пословне књиге за потребе утврђивања основице пореза на имовину просечне цене из става 2. овог члана множе коефицијентима које утврђује јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, за сваку зону на својој територији, а који не могу бити већи од:

- 1) 1,00 – за непокретности у најопремљенијим зонама;
- 2) 0,80 – за непокретности у зонама које се у тој јединици локалне самоуправе граниче са зонама из тачке 1) овог става;
- 3) 0,40 – за непокретности у зонама сеоских насеља;
- 4) 0,30 – за непокретности у зонама изван сеоских и градских насеља;
- 5) 0,60 – за остале зоне у тој јединици локалне самоуправе.

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

Ако јединица локалне самоуправе до истека рока из става 4. овог члана не објави коефицијенте за непокретности у зонама или их утврди преко максималног износа из става 4. овог члана, у случају из члана 6. став 8. овог закона основица пореза на имовину утврдиће

се применом коефицијента из става 4. овог члана за непокретности у одговарајућој зони (члан 7а став 5. Закона).

Према томе, кад обвезник који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама и кад ни у зони, ни у граничним зонама није било најмање три промета пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности, у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година), основицу пореза на имовину за пословне зграде и друге грађевинске објекте који служе за обављање делатности обвезника који води пословне књиге у тој зони (у којој није било промета) чини производ просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони (према одлуци надлежног органа те јединице локалне самоуправе), коефицијента непокретности те зоне и корисне површине непокретности.

**4. Да ли књиговодствена вредност чини основицу пореза на имовину за зграду – индустријски објекат (производно-магацински простор) изграђену пре више од педесет година, коју је физичко лице – предузетник купило пре четири године, а која делом није у функцији због потребне адаптације?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00325/2019-04 од 28.5.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др.

закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

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

1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

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

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

Према одредби члана 7. став 4. тач. 2) и 8) Закона, изузетно од става 3. овог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, за објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности и за складишне и стоваришне објекте.

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

За непокретности из става 4. овог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на

имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. овог члана (члан 7. став 6. Закона).

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

Имајући у виду наведене одредбе, а под претпоставком да је конкретни предузетник обвезник пореза на имовину који води пословне књиге и да је предметни индустријски (производно-магацински) објекат са припадајућим земљиштем евидентирао у својим пословним књигама, основицу пореза на имовину за 2019. годину за тај објекат са припадајућим земљиштем чини збир вредности тог земљишта и вредности тог објекта.

Вредност земљишта утврђује се проценом, према елементима корисне (укупне) површине земљишта и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта у истој зони, утврђене одлуком јединице локалне самоуправе према месту тог земљишта која је објављена до 30. новембра 2018. године у складу са Законом.

Вредност објекта чини његова вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у 2018-ој години, ако су испуњени следећи услови:

– да обвезник у пословним књигама исказује посебно вредност објекта од вредности припадајућег земљишта,

– да су у делу објекта који је по намени производни смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање те делатности.

Ако у делу објекта који је по намени производни, нису смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање те делатности, вредност тог дела објекта утврђује се проценом, према елементима корисне површине (тог дела) и просечне цене квадратног метра Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности, у истој зони, утврђене одлуком јединице локалне самоуправе према месту те непокретности и објављене до 30. новембра 2018. године у складу са Законом.

Законом није прописано пореско ослобођење за објекте у периоду њихове адаптације, ради привођења намени.

**5. У коју групу непокретности се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, разврстава незаконито изграђени објекат који је у Извештају о затеченом стању са елаборатом геодетских радова означен као економски објекат – рибњак, који је у својини физичког лица које, како се наводи, „није обвезник пореза на доходак грађана од пољопривреде и шумарства, пољопривреда му није претежна регистрована делатност, већ је предузетник који обавља делатност стоматолошке праксе”?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00317/2019-04 од 28.5.2019. год.)*

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, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), за сврху утврђивања основице пореза на имовину, почев

за 2019. годину, 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.

Одредбом члана 18. тачка 4) Закона о водама („Службени гласник РС”, бр. 30/10, 93/12, 101/16, 95/18 и 95/18 – др. закон) прописано је да објекти за узгој риба – рибњаци јесу водни објекти за коришћење вода.

Према одредби члана 2. став 1. тачка 24а) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14, 83/18 и 31/19), економски објекти јесу објекти за гајење животиња (стаје за гајење коња, штале за гајење говеда, објекти за гајење живине, коза, оваца и свиња, као и објекти за гајење голубова, кунића, украсне живине и птица); пратећи објекти за гајење домаћих животиња (испусти за стоку, бетонске писте за одлагање чврстог стајњака, објекти за складиштење осоке); објекти за складиштење сточне хране (сеници, магацини за складиштење концентроване сточне хране, бетонирани сили јаме и сили тренчеви), објекти за складиштење пољопривредних производа (амбари, кошеви), рибњаци, кречане, ћумуране и други слични објекти на пољопривредном газдинству (објекти за машине и возила, пушнице, сушионице и сл.).

Према томе, економски објекат – рибњак се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, разврстава у групу

непокретности из члана 6а став 1. тачка б) Закона – Пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности. На разврставање објекта у одговарајућу групу није од значаја да ли је изграђен у складу са прописима или незаконито, шта је претежна регистрована делатност обвезника – предузетника, да ли обвезник тај објекат користи и да ли од њега остварује приходе.



---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### **1. Порески третман солидарне помоћи запосленом за случај рођења детета у случају ако се наведено примање запосленог исплаћује преко прописаног неопорезивог износа**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-257/2019-04 од 25.6.2019. год.)*

Како наводите, колективним уговором код послодавца (јединица локалне самоуправе) уређено је право на помоћ запосленом за случај рођења детета, као солидарна помоћ у висини износа једне и по просечне зараде у Републици Србији без пореза и доприноса, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике.

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

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

Сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 12) Закона, не плаћа се порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу солидарне помоћи за случај рођења детета до висине просечне

зараде исплаћене у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, по новорођеном детету.

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

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18 – др. пропис) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. тог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

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

Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду).

Одредбом члана 120. тачка 1) Закона о раду прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ.

Имајући у виду наведене законске одредбе, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи за случај рођења детета до висине прописаног неопорезивог износа, по једном детету. Као неопорезиви износ опредељен је износ у висини просечне зараде исплаћене у Републици

Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике. Указујемо да зарада запосленог, сагласно члану 105. став 2. Закона о раду, садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде. Поред тога, како се солидарна помоћ сагласно Закону о раду не сматра зарадом, то се на примање запосленог по основу солидарне помоћи не плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање.

Дакле, када сагласно колективном уговору код послодавца запослени оствари примање по основу права на солидарну помоћ за случај рођења детета, до висине неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 12) Закона (до висине просечне зараде исплаћене у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, по новорођеном детету), тако остварено примање предмет је пореског ослобођења и не подлеже плаћању пореза на доходак грађана на зараде.

Међутим, ако се наведено примање запосленог исплаћује преко прописаног неопорезивог износа, оно представља део зараде (за део изнад неопорезивог износа) и подлеже плаћању пореза на доходак грађана на зараде. Имајући у виду да се у предметном случају примање остварује у висини износа једне и по просечне зараде у Републици Србији, без пореза и доприноса, како је тај износ виши од просечне зараде (која сагласно Закону о раду садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде) исплаћене у Републици Србији, део изнад прописаног неопорезивог износа представља део зараде која се опорезује сагласно Закону.

Поред тога, како је одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима прописано да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа, као и да се према Закону о раду (члан 105. став 3. тог закона) под зарадом сматрају

сва примања из радног односа, осим, поред осталог, солидарне помоћи као другог примања из члана 120. тачка 1) тог закона, када послодавац врши давање запосленом (у конкретном случају, давање солидарне помоћи за случај рођења детета) које по својој суштини одговара појму солидарне помоћи сагласно прописима којима се уређују радни односи, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на то примање.

**2. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу солидарне помоћи ради ублажавања неповољног материјалног положаја запослених, која је као право запосленог регулисана колективним уговором код послодавца**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-309/2019-04 од 21.6.2019. год.)*

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

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

Одредбом члана 18. став 1. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење за примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или

инвалидности запосленог или члана његове породице – до 39.137 динара (наведени неопорезиви износ је у примени од 1. фебруара 2019. године).

Остваривање права на солидарну помоћ ближе је уређено Правилником о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећена имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Службени гласник РС”, бр. 31/01 и 5/05, у даљем тексту: Правилник).

Према одредбама члана 10. Правилника, пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, коју исплаћује послодавац за запосленог или члана његове породице, може се остварити:

1) за случај болести – ако на основу медицинске документације, издате од стране референтне здравствене установе, односно лекарске комисије или од изабраног лекара и лекара одговарајуће специјалности, коју је дужан да поднесе запослени за себе или за члана његове породице, неспорно произлази:

(1) да се ради о болести која изискује веће трошкове у поступку дијагностицирања (снимање скенером, магнетна резонанца, лекарски прегледи и др.), односно веће трошкове лечења (оперативни захвати, лекови и др.) или санирања, односно одржавања здравственог стања и радне способности (ортопедска и друга помагала и др.);

(2) да је у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др.) неопходна медицинска рехабилитација у амбулантно-поликлиничкој или стационарној установи, која се не може обезбедити, односно финансирати из средстава обавезног здравственог осигурања;

2) за случај здравствене рехабилитације – упућивањем запослених, изложених посебним здравственим ризицима на раду,

хронично преморених и физички исцрпљених, на здравствено-превентивни одмор и на рану рехабилитацију, у циљу заштите здравља и спречавања професионалних обољења, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту и заштиту на раду;

3) за случај инвалидности – ако инвалидност (губитак или трајно смањење способности за рад), која је утврђена од стране надлежног органа решењем о инвалидности, захтева повећане трошкове у функцији одржавања здравствених, професионалних и радних способности.

Чланом 11. став 1. Правилника прописано је да се исплата солидарне помоћи за случај болести, уз прописано пореско ослобођење, може вршити ако је основ за давање такве помоћи садржан у колективном уговору, односно другом општем акту послодавца и ако је о давању помоћи донета одлука надлежног органа послодавца.

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

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

сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду),

Сагласно члану 120. тачка 1) Закона о раду, општим актом односно уговором о раду може да се утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ.

Сагласно наведеном, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи само за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице, уколико су испуњени услови из члана 18. став 1. тачка 7) Закона и чл. 10. и 11. Правилника. С тим у вези, у случају када послодавац врши давање запосленом које се општим актом код послодавца карактерише као солидарна помоћ, у конкретном случају солидарна помоћ ради ублажавања неповољног материјалног положаја запослених у јавном предузећу, такво примање запосленог у целости има карактер зараде и предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараду.

Поред тога, како је одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима прописано да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа, као и да се према Закону о раду (члан 105. став 3. тог закона) под зарадом сматрају сва примања из радног односа, осим, поред осталог, солидарне помоћи као другог примања из члана 120. тачка 1) тог закона, сматрамо да у случају када послодавац врши давање запосленом које по својој суштини одговара појму солидарне помоћи сагласно прописима којима се уређују радни односи, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на примање по основу солидарне помоћи.

**3. Изузимање од опорезивања порезом на капитални добитак прихода који физичко лице оствари у случају продаје удела у привредном друштву који има у свом власништву непрекидно најмање десет година**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-375/2019-04 од 21.6.2019. год.)

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, 108/13, 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 (члан 72. став 2. Закона).

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра 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.

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду свог удела у капиталу привредног друштва који (удео) је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва, у конкретном случају, није долазило до промене процента учешћа у капиталу (физичко лице у свом власништву непрекидно најмање десет година има 50% удела), приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона.



**4. Да ли се приход по основу заосталих неисплаћених зарада, а који је исплаћен физичком лицу у једној календарској години, урачунава у основицу годишњег пореза на доходак грађана?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 112-01-487/2018-04 од 11.6.2019. год.)

Према наводима из захтева и приложене документације, на основу спроведеног поступка рационализације у здравственим установама (утврђивање вишка запослених у складу са Кадровским планом донетим од стране Министарства здравља) проглашени сте технолошким вишком. Како наводите, здравствена установа у којој сте радили, у децембру 2015. године исплатила је заостале зараде које сте остварили за период јул 2007. године – децембар 2015. године кад је престао радни однос.

Према одредби 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 и 112/15, у даљем тексту: Закон), под зарадом, у смислу тог закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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, између осталог, урачунава се и зарада из чл. 13. до 146 Закона.

Сагласно члану 104. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14) 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).

Зарада се исплаћује у роковима утврђеним општим актом и уговором о раду, најмање једанпут месечно, а најкасније до краја текућег месеца за претходни месец (члан 110. став 1. Закона о раду).

Имајући у виду наведено, зараде које је запослени остварио код послодавца за период јул 2007. године – децембар 2015. године, а које (зараде) послодавац није исплатио у прописаном року сагласно Закону о раду (у конкретном случају, исплаћене су у децембру 2015. 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 заосталих неисплаћених зарада за наведени период, који је исплаћен физичком лицу у једној календарској години (у конкретном случају, у 2015. 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.

---

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

**1. Захтев за ослобађање од плаћања републичке административне таксе за издавање радне дозволе за запошљавање страних држављана у Републици Србији који је поднео послодавац – Стални секретаријат Транспортне заједнице са седиштем у Београду**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00466/2019-04 од 13.6.2019. 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, 95/18 и 38/19, 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).

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да се такса плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се

у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

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

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

Према одредби члана 18. тачка 1) Закона, ослобађају се плаћања таксе органи, организације и институције Републике Србије.

Одредбом члана 19. став 1. тачка 13) Закона прописано је да се такса не плаћа за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Према одредби члана 21. Закона, страни држављани, под условом узајамности, имају право на таксено ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страном лице држављанин.

Сходно одредби члана 19. став 2. тачка 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, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), пореску обавезу може да испуни и друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 320 динара.

Тарифним бројем 205. Одељка А Тарифе прописано је да се за решење (радну дозволу) за запошљавање страних држављана

у Републици Србији плаћа републичка административна такса у износу од 13.890 динара.

Одредбом члана 14. став 1. тачка 1) Закона о запошљавању странаца („Службени гласник РС“, бр. 128/14, 113/17, 50/18 и 31/19) прописано је да је радна дозвола врста дозволе за рад која се издаје као радна дозвола за запошљавање.

Према одредби члана 15. става 1. тачка 3) Закона о запошљавању странаца прописано је да послодавац на чији захтев је издата радна дозвола сноси трошкове издавања радне дозволе и исте не може да пренесе на странца.

Имајући у виду наведено, као и чињеницу да се странац запошљава у Републици Србији ако су испуњени услови утврђени законом, односно потврђеним међународним уговором, мишљења смо да када послодавац поднесе захтев надлежном органу да му се изда решење (радна дозвола) за запошљавање страног држављанина у Републици Србији, плаћа републичку административну таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе у износу од 320 динара и таксу за решење (радну дозволу) за запошљавање страних држављана у Републици Србији у износу од 13.890 динара, у складу са Законом, осим у случају када је Законом прописано право на ослобођење од плаћања таксе (нпр. када је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором у складу са чланом 19. став 1. тачка 13) Закона, као и под условом узајамности прописаним чланом 21. Закона).

Одредбом члана 1. алинеја (е) Споразума између Републике Србије и Транспортне заједнице о седишту Сталног секретаријата Транспортне заједнице („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 2/19, у даљем тексту: Споразум) прописано је да „Службеници Секретаријата“ означавају директора, заменика директора, и све друге особе из уговорних страна стално запослене у Секретаријату у складу са Кадровским прописима Секретаријата, као и привремено распоређене особе.

Како наводите у захтеву, подносилац захтева за издавање решења (радне дозволе) за запошљавање страног држављанина у Републици Србији (у конкретном случају, три страна држављанина – два држављанина Републике Албаније и једног држављанина Републике Македоније) је Стални секретаријат Транспортне заједнице. Стога, мишљења смо да, у конкретном случају, Стални секретаријат Транспортне заједнице као обвезник таксе плаћа таксу за захтев из тарифног броја 1. Одељка А Тарифе у износу од 320 динара и таксу за решење (радну дозволу) за запошљавање страних држављана у Републици Србији у износу од 13.890 динара, у складу са Законом, осим у случају када је Законом прописано право на ослобођење од плаћања таксе (нпр. када је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором у складу са чланом 19. став 1. тачка 13) Закона, као и под условом узајамности прописаним чланом 21. Закона).

Напомињемо да, према нашем мишљењу, одредбама приложеног Споразума, укључујући и одредбу члана 10. став 4, није прописано ослобођење од плаћања републичке административне таксе приликом подношења захтева надлежном органу за издавање решења (радне дозволе) за запошљавање страних држављана у Републици Србији, имајући у виду да су у одредбама члана 10. став 4. прописана ослобођења за трансакције које се односе на аквизицију или куповину имовине, робе и услуга у којима је Транспортна заједница уговорна страна, као и сва документа којима се евидентирају такве трансакције.

Такође, таксу, у име и за рачун подносиоца захтева, може платити и друго лице (нпр. страни држављанин, законски заступник, пуномоћник), уколико се из доказа о плаћеној такси недвосмислено може утврдити да је иста плаћена у име и за рачун лица које подноси захтев за издавање списка, односно вршење радње органа, у конкретном случају, захтева за издавање радне дозволе за запошљавање страних држављана у Републици Србији (нпр. у елемент на налогу за пренос „сврха плаћања“ унесе назив правног лица за које се врши плаћање).

---

## НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

### **1. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта када је пољопривредном земљишту планским документом промењена намена у грађевинско?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00519/2019-04 од 26.6.2019. год.)*

Према одредби члана 44. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта.

Основица за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, односно основица за пољопривредно земљиште које је ослобођено плаћања пореза на имовину утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину (члан 44. став 2. Закона).

Према одредби члана 46. став 3. Закона, у случају када је пољопривредном земљишту планским документом промењена намена у грађевинско, до привођења земљишта намени може се користити за пољопривредну производњу, а обвезник накнаде је дужан да плати накнаду за промену намене пољопривредног земљишта пре издавања грађевинске дозволе.

Према томе, и у случају када је пољопривредном земљишту планским документом промењена намена у грађевинско, основица

за промену намене једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев власника, односно корисника за промену намене земљишта или налог пољопривредног инспектора, без обзира што је за сврхе утврђивања пореза на имовину то земљиште разврстано у групу грађевинско земљиште.

У случају када за конкретну катастарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена (без обзира на разлог), Законом је прописано да се основица утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину.

**2. Утврђивање основице накнаде за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00363/2019-04 од 26.6.2019. год.)*

Одредбама члана 44. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта.

Према члану 44. став 2, 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.

Уколико је утврђена просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта у више граничних зона примениће се цена квадратног метра која је најповољнија за обвезника (члан 44. став 3. Закона).

Сходно члану 44. став 4, уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Према одредби члана 46. став 3. Закона, у случају када је пољопривредном земљишту планским документом промењена намена у грађевинско, до привођења земљишта намени може се користити за пољопривредну производњу, а обвезник накнаде је дужан да плати накнаду за промену намене пољопривредног земљишта пре издавања грађевинске дозволе.

Одредбама члана 6а Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01 ... и 95/2018) прописано је, између осталог, 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, да ће се предметна одлука примењивати код утврђивања пореза на имовину за пореску годину ако је донета и објављена до 30. новембра текуће године, на начин на који се објављују општи акти јединице локалне самоуправе која ју је донела и на њеној интернет страни, као и то да се гајењем биљака, односно садног материјала, односно шума, сматра гајење (једногодишњих, двогодишњих, односно вишегодишњих) биљака, односно гајење садног материјала, односно гајење шума, које је класификовано у области пољопривреда, шумарство и рибарство, у складу са прописом којим се уређује класификација делатности.

Према томе, уколико је за конкретну парцелу земљишта утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој

је поднет захтев за промену намене земљишта, основица за утврђивање накнаде за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта и у ситуацији када је за сврху утврђивања основице пореза на имовину конкретна непокретност разврстана у грађевинско земљиште (када је земљишту коме се намена мења планским документом промењена намена у грађевинско), а у складу са одредбама члана 44. Закона.

У случају када за конкретну катастарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена (без обзира на разлог), Законом је прописано да се основица утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину.

### **3. Да ли се за постављање бандера на јавним површинама, као и других објеката који су у склопу електроенергетске мреже може наплаћивати накнада за коришћење јавних површина?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00439/2019-04 од 24.6.2019. год.)*

Према одредби члана 236. став 1. тач. 1) и 3) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), прописано је, између осталог, да су накнаде за коришћење јавне површине накнаде за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности, односно накнада за коришћење јавне површине по основу заузећа грађевинским материјалом и за извођење грађевинских радова и изградњу.

Коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе односи се на привремено коришћење простора на јавној

површини и не обухвата коришћење трајног карактера изградњом објеката инфраструктуре (став 3. члана 236. Закона).

Одредбама става 4. истог члана Закона прописано је да је јавна површина у смислу закона површина утврђена планским документом јединице локалне самоуправе која је доступна свим корисницима под једнаким условима: јавна саобраћајна површина (пут, улица, пешачка зона и сл.), трг, јавна зелена површина (парк, сквер, градска шума и сл.), јавна површина блока (парковски уређене површине и саобраћајне површине).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09 ... 31/19), између осталог, прописано је да линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

Према томе, коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе односи се искључиво на привремено коришћење простора на јавној површини и не обухвата коришћење трајног карактера, а постављање инсталација испод и изнад површине земље по правилу јесте трајног карактера, односно није временски ограничено. Према томе електроенергетски вод, нафтовод, гасовод, деривациони цевовод, линијска инфраструктура електронских комуникација и сл. нису предмет утврђивања накнаде за коришћење простора на јавној површини у пословне и друге сврхе.

Међутим, када се приликом изградње објеката инфраструктуре врши заузеће јавне површине (нпр. тргови, паркови, скверови) плаћа се накнада за коришћење јавне површине, по основу заузећа јавне површине грађевинским материјалом, као и за извођење грађевинских радова и изградњу.

**4. Шта се сматра основицом накнаде за промену намене пољопривредног земљишта у случају када је за пољопривредно земљиште чија се намена мења приликом утврђивања основице за порез на имовину – узета вредност грађевинског земљишта?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00444/2019-04 од 21.6.2019. год.)*

Према одредби члана 44. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину тог земљишта у години која претходи години у којој је поднет захтев за промену намене земљишта.

Основица за промену намене пољопривредног земљишта за које није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, односно основица за пољопривредно земљиште које је ослобођено плаћања пореза на имовину утврђује се на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину (члан 44. став 2. Закона).

Према одредби члана 44. став 4. Закона, уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Одредбом члана 45. Закона прописано је да се висина накнаде за промену намене пољопривредног земљишта утврђује применом стопе од 50% на основицу.

Према томе, основица за промену намене пољопривредног земљишта једнака је основици за порез на имовину, конкретне 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 у случају да није утврђен порез на имовину у претходној години за то земљиште основицу чини просечна цена квадратног метра пољопривредног земљишта.

Конкретно, када је за одређену катастарску парцелу утврђен порез на имовину за претходну годину, основица за промену намене пољопривредног земљишта јесте основица пореза на имовину која је утврђена, па и у случају када је за сврхе утврђивања пореза на имовину то земљиште разврстано у групу грађевинско земљиште. Међутим, уколико за конкретну катастарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена (без обзира на разлог), Законом је прописано да се основица утврђује на основу просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у одговарајућој, односно граничној зони, одређене актом јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину.

Напомињемо да уколико за одређену катастарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, а такође није утврђена ни просечна цена у зони нити граничним зонама, основицу за промену намене утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописима којим се уређује поступак експропријације.

**5. Допис Државне ревизорске институције у вези информација које би биле од значаја у спровођењу ревизије сврсисходности „Ефикасност надзора над експлоатацијом рудног богатства”**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-02219/2019-04 од 20.6.2019. год.)

Одредбама члана 275. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон) прописано је да се обавезе по основу накнада које су настале, а нису плаћене до дана ступања на снагу Закона, измирују у складу са прописима који су били на снази у време настанка обавезе.

Поступци утврђивања, наплате и контроле накнада који су започети до дана ступања на снагу овог закона, окончаће се по прописима по којима су започети.

Одредбом члана 279. Закона прописано је да Закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”, а примењиваће се од 1. јануара 2019. године, осим одредаба чл. 134–139. овог закона које ће се примењивати од 1. марта 2019. године, као и одредаба чл. 154–164. овог закона које ће се примењивати од 1. јануара 2020. године.

Према томе, истичемо да је накнада за коришћење ресурса и резерви минералних сировина уређена одредбама чл. 20–26. Закона које су примени од 1. јануара 2019. године, и да је Министарство финансија, Сектор за фискални систем, надлежно за давање мишљења у вези са применом предметне накнаде за обавезе настале после 1. јануара 2019. године.

1. У вези са питањем које се односи на примену одредаба Закона о рударству и геолошким истраживањима („Службени гласник РС”, бр. 101/15), упућујемо вас на Министарство рударства и енергетике, у чијој је надлежности тумачење одредаба тог закона.

2. 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 образцу, прописана је и обавеза обвезника да попуњени образац поднесе надлежном органу, као и да утврђену обавезу плати у законом прописаном року.

С тим у вези, имајући у виду да су за утврђивање накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина надлежни орган Министарство рударства и енергетике и Покрајински секретаријат за енергетику, грађевинарство и саобраћај, наведени органи су дужни да прописани образац о утврђеној накнади приме и да спроведу и све 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).

Истичемо да Пореска управа нема Законом прописаних надлежности у поступку утврђивања и наплате прихода по основу

накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина од 1. јануара 2019. године, осим за поступке принудне наплате, контроле обрачуна и уплате накнада који су започети до дана ступања на снагу Закона.

3. Према одредби члана 114д Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02 ... и 95/18), застарелост се 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.

Сходно одредби члана 114з Закона о пореском поступку и пореској администрацији 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 дуваног пореза одложено.

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

Имајући у виду да у погледу поступка утврђивања, контроле, наплате, повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није прописано Законом, лица надлежна за утврђивање накнаде, у конкретном случају Министарство рударства и енергетике



и Покрајински секретаријат за енергетику, грађевинарство и саобраћај, сходно примењују одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација, сматрамо да је неоспорно да свака радња предузета у циљу наплате накнаде од стране лица надлежног за утврђивање накнаде за коришћење ресурса и резерви минералних сировина прекида застарелост (између осталог и слање опомена), и застарелост почиње тећи изнова. Такође, законом који уређује порески поступак и пореску администрацију су прописане одређене радње које предузима лице надлежно за утврђивање накнаде, а које не доводе до прекида застарелости, већ у одређеном временском периоду застарелост не тече (нпр. када је одложено плаћање дуговане накнаде).

4. Одредбом члана 2. тач. 14, 14а и 15. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09 ... и 31/19) прописано је да су јавни приходи сви приходи остварени обавезним плаћањима пореских обвезника, правних и физичких лица која користе одређено јавно добро или јавну услугу, као и сви други приходи које остварују корисници буџетских средстава и средстава организација за обавезно социјално осигурање. Општи приходи и примања буџета су приходи, односно примања којима се финансира јавна потрошња и који немају претходно утврђену намену. Наменски приходи и примања су јавни приходи, односно примања чије је коришћење и намена утврђена уговором о донацији, кредиту, односно зајму, као и средства самодоприноса чија се намена утврђује одлуком јединице локалне самоуправе.

Сходно одредби члана 26. Закона приходи остварени од накнада из члана 20. овог закона у висини од 60% припадају буџету Републике Србије, а у висини од 40% припадају буџету јединице локалне самоуправе на чијој територији се врши експлоатација.

Ако се експлоатација врши на територији аутономне покрајине, приходи остварени од накнада из члана 20. овог закона у висини од 50% припадају буџету Републике Србије, у висини

од 40% припадају буџету јединице локалне самоуправе на чијој територији се врши експлоатација, а у висини од 10% припадају буџету аутономне покрајине.

Према члану 278. став 1. тачка 1) Закона, даном почетка примене Закона престају да важе одредбе чл. 157–159. и члана 160. ст. 1. и 6. Закона о рударству и геолошким истраживањима („Службени гласник РС“, бр. 101/15).

Према томе, од 1. јануара 2019. године, односно од дана примене Закона, престале су да важе наведене одредбе Закона о рударству и геолошким истраживањима. Јасно је прописано да приход остварен од накнада за коришћење ресурса и резерви минералних сировина припада делом Буџету Републике Србије, а делом буџету јединице локалне самоуправе на чијој се територији врши експлоатација, односно уколико се експлоатација врши на територији аутономне покрајине део прихода иде и у буџет аутономне покрајине.

Наведеном одредбом Закона заправо је извршено усаглашавање са Законом о буџетском систему којим је јасно прописано шта се сматра општим приходима и примањима буџета, а шта могу бити наменски приходи и примања.

5. Министарство финансија је надлежно за давање мишљења у вези примене Закона. У циљу уједначене примене на територији Републике Србије врши се периодично публикавање Билтена службених објашњења и стручних мишљења за примену финансијских прописа, чиме се додатно обезбеђује транспарентност, информисаност и доступност информација.

6. Министарство финансија – Сектор за фискални систем нема информација да постоје проблеми у примени Закона у делу који се односи на накнаду за коришћење ресурса и резерви минералних сировина.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### **1. Порески третман дивиденди које резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације** (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-447/2019-04 од 11.6.2019. год.)

Како наводите, резидентно правно лице треба да исплати дивиденде свом власнику, нерезидентном правном лицу из Руске Федерације који је власник 100 одсто удела које је стекао директном куповином од претходног власника, такође нерезидентног правног лица (резидент Републике Кипар) којом приликом није дошло до промене вредности капитала већ само до промене власника (вредност капитала која је уписана код Агенције за привредне регистре и даље износи 112.775.163,94 динара).

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

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, као и да докаже да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом

о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

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

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

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

Уговор, у члану 10. (Дивиденде) став 2. тач. 1) и 2), предвиђа да се дивиденде могу опорезивати и у држави уговорници чији је резидент друштво које исплаћује дивиденде (у конкретном случају, у Републици Србији), у складу са законима те државе (у конкретном случају, Републике Србије) али ако је прималац крајњи корисник (по данашњој терминологији, „стварни власник“ – прим. МФ) тих дивиденди, разрезан порез не може бити већи од:

1) 5 одсто бруто износа дивиденди, ако је крајњи корисник друштво (изузимајући партнерство) које непосредно има најмање 25 одсто капитала друштва које исплаћује дивиденде (у конкретном случају, резидентног правног лица) и које је у њега (у конкретном случају, резидентно правно лице) инвестирало најмање 100.000 америчких долара или одговарајући износ у националној валути држава уговорница;

2) 15 одсто бруто износа дивиденди у свим другим случајевима.

С тим у вези, према нашем мишљењу, услов за опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку на дивиденде из члана

10. (Дивиденде) став 2. тачка 1) Уговора, који се (пored осталог) односи на инвестирање од најмање 100.000 америчких долара ..., треба тумачити тако да уложени (од стране нерезидентног правног лица из Руске Федерације) капитал од најмање 25 одсто капитала друштва које исплаћује дивиденде (резидентног правног лица) мора износити најмање 100.000 америчких долара.

Имајући у виду наведено, као и, посебно, да (како наводите) у конкретном случају, вредност капитала која је уписана код Агенције за привредне регистре износи 112.775.163,94 динара (што је више него 100.000 америчких долара), приликом исплате дивиденде коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Руске Федерације, треба применити стопу пореза по одбитку од 5 одсто од бруто износа дивиденди из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 1) Уговора.

Међутим, како је у члану 1. Уговора, изричито, наведено да се исти примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 1) Уговора (опорезивања дивиденди стопом пореза по одбитку од 5 одсто од њиховог бруто износа – што је посебна погодност предвиђена цитираном одредбом члана 10. став 2. тачка 1) Уговора), неопходно да односно правно лице из Руске Федерације исплатиоцу дивиденди из Републике Србије приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Руске Федерације) потписану и оверену од стране надлежних органа Руске Федерације (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка 9) под (ii) Уговора, то је Министарство за финансије Руске Федерације односно његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), 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 (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Руске Федерације).

Сагласно начелу фактицитета (сходно члану 9. ЗПППА), Пореска управа, у сваком конкретном случају, утврђује чињенице (у конкретном случају, испуњење услова који се односе на учешће (од најмање 25 одсто) у капиталу резидентног правног лица које исплаћује дивиденду, чија вредност одговара износу од најмање 100.000 америчких долара, валидност потврде о резидентности, утврђивање својства стварног власника и др.) које су од значаја за одређење пореског третмана дивиденде коју (у конкретном случају) оствари нерезидентни обвезник из Руске Федерације.

Уколико нису испуњени претходно наведени услови из Уговора и ЗПППА, примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 1) Закона која прописује опорезивање дивиденде које нерезидентно правно лице из Руске Федерације оствари од резидентног правног лица и то по стопи пореза по одбитку од 20%.

---

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУНУ 2019. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о царинским поступцима и царинским формалностима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 39 од 6. јуна 2019. год.
Уредба о посебним условима за вршење промета робе са Аутономном покрајином Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 14. јуна 2019. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допуни Правилника о начину утврђивања и евидентирања корисника јавних средстава и о условима и начину за отварање и укидање подрачуна консолидованог рачуна трезора код Управе за трезор	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 40 од 7. јуна 2019. год.
Правилник о програму и садржини посебног стручног испита, издавању и одузимању дозвола за заступање у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 14. јуна 2019. год.

Правилник о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС, бр. 42 од 14. јуна 2019. год.</i>
Правилник о начину узимања узорача робе од стране царинског органа	<i>Сл. гласник РС, бр. 42 од 14. јуна 2019. год.</i>
Правилник о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија – Пореска управа	<i>Сл. гласник РС, бр. 43 од 19. јуна 2019. год.</i>
Правилник о начину и садржају извештавања о извршеним расходима за плате код директних и индиректних корисника буџета Републике Србије у 2019. години	<i>Сл. гласник РС, бр. 45 од 21. јуна 2019. год.</i>
Правилник о условима, критеријумима и елементима за опорезивање прихода по основу пружања угоститељских услуга	<i>Сл. гласник РС, бр. 45 од 21. јуна 2019. год.</i>
Правилник о изменама Правилника о утврђивању радних места, односно послова на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем у Министарству финансија – Пореска управа	<i>Сл. гласник РС, бр. 46 од 26. јуна 2019. год.</i>



Правилник о измени Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ	Сл. гласник РС, бр. 47 од 28. јуна 2019. год.
<b>ОДЛУКЕ</b>	
Одлука о превременом откупу и поништењу државних хартија од вредности	Сл. гласник РС, бр. 42 од 14. јуна 2019. год.
Одлука о поништењу дела емисије државних хартија од вредности	Сл. гласник РС, бр. 42 од 14. јуна 2019. год.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту	Сл. гласник РС, бр. 44 од 21. јуна 2019. год.
Одлука о откупу дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту пре рока доспећа, 05 број 48-6155/2019-1	Сл. гласник РС, бр. 44 од 21. јуна 2019. год.
Одлука о откупу дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту пре рока доспећа, 05 број 48-6152/2019-1	Сл. гласник РС, бр. 44 од 21. јуна 2019. год.
Одлука о измени Програма за решавање проблематичних кредита за период 2018–2020. године	Сл. гласник РС, бр. 46 од 26. јуна 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