



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 7-8
јул-август 2019.
година LIX
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 7-8
јул-август 2019.
година LIX
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

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

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

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. а) Да ли обвезник ПДВ – извођач радова који набавља модуларне контејнере за сврху изградње привремених грађевинских објеката на градилишту, који ће бити коришћени за смештај запослених и обављање административних и других послова, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара?..... 15

Када пружа услуге смештаја запосленима на градилишту без накнаде, да ли обвезник ПДВ – извођач радова има обавезу да по том основу обрачуна ПДВ? 15

б) Да ли је право својине на модуларним контејнерима који су инкорпорисани у земљишту, односно у бетонираној подлози – темељу инкорпорисаном у земљишту, предмет опорезивања порезом на имовину?..... 15

Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, на период од две године, ради изградње привремених грађевинских објеката, која ће се вршити инкорпорисањем модуларних контејнера у земљиште, односно у бетонирану подлогу – темељ инкорпорисан у земљишту? 15

2. Порески третман прихода који физичко лице оствари од здравствене установе по основу уговора којим се уређује коришћење дела личног имена (презиме тог физичког лица) у називу те установе са којом је закључило предметни уговор 22

3. Порески третман прихода који физичко лице, као оснивач – власник привредног друштва, оствари по основу учешћа у добити друштва 26

Порески третман преноса права својине на непокретности – стану, уместо исплате новца по основу дивиденде, који правно лице врши физичком лицу 26

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ изврши испоруку роло врата са уградњом?29
 2. Порески третман промета консултантских услуга који се финансира средствима донације ЕБРД у складу са Уговором о гранту закљученим између „Србија Воз“ и ЕБРД у оквиру реализације Пројекта „Техничко путничка станица (ТПС) Земун – Фаза 2”31
 3. Порески третман промета опреме за видео надзор са уградњом односно монтажом који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ32
 4. Право на одбитак претходног пореза у случају реализације уговора названог уговором о консултантским услугама закљученог између наручиоца посла – јавног предузећа и извршилаца посла – два консултанта (правно лице са седиштем у иностранству и правно лице са седиштем у Републици Србији), између којих постоји закључен уговор назван уговором о заједничком подухвату, при чему оба консултанта пружају одређене услуге наручиоцу посла – јавном предузећу36
 5. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за увоз добара деривата нафте урачунава износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности? 41
 6. Порески третман промета добара који изврши обвезник ПДВ кориснику слободне зоне, у слободној зони.....42
 7. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет енергије односно енергената (електричне енергије, природног гаса и др.) урачунава износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности која је прописана законом којим се уређују накнаде за коришћење јавних добара?.....46
 8. Ко може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за отпремање добара у иностранство?47
 9. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за први пренос права
-

располагања на новоизграђеном пословном објекту, који набавља за изнајмљивање (давање у закуп), одбије као претходни порез? 50

10. Да ли се прометом добара из области грађевинарства сматра испорука намештаја који се уграђује са уградњом (нпр. библиотека, гардеробера и других ормара) односно испорука намештаја који се не уграђује као што су столови и столице, троседи, двоседи, фотеље и др, као и других добара која служе опремању простора? 52

11. Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ у случају испоруке са уградњом опреме за системе за заливање зелених површина (дворишта, паркови, спортски терени и др.) – систем „рор цр“? 55

12. Ако је обвезник ПДВ – продавац фабрике са припадајућом опремом грешком издао рачун у којем је за промет опреме исказао ПДВ, да ли обвезник ПДВ – купац има право да тако исказани ПДВ одбије као претходни порез?..... 58

13. Да ли обвезник ПДВ, који је порески дужник за опорезиви промет добара који је извршио, може да смањи износ обрачунатог ПДВ када дође до смањења пореске основице по основу накнадног попушта у цени? 61

14. Да ли се промет добара, односно услуга који се врши у оквиру извођења радова уговором названих радовима на санацији, затварању и рекултивацији несанитарне депоније сметлишта, сматра прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ? 66

15. Да ли обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта има право да ПДВ обрачуна од стране посредника при продаји пољопривредног земљишта одбије као претходни порез?..... 70

16. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – факултет остварује из буџета Републике Србије за пружање услуга образовања студентима чије се образовање финансира из тих средстава, на начин да се та средства користе за исплату плата запослених и покриће материјалних трошкова факултета, као и новчаних средстава уплаћених на име школарина за самофинансирајуће студенте..... 72

Порески третман реализације научно-истраживачких пројеката од стране факултета или научних института..... 72

Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – универзитет остварује од факултета за промет услуга који врши у оквиру обављања своје делатности (новчана средства названа чланарином, новчана средства на име дела школарине од самофинансирајућих студената и др.), као и од научних института за промет услуга који врши у оквиру обављања своје делатности, названих чланарином..... 72

17. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на Западном Балкану – FAIR III” финансираног од стране Владе Републике Аустрије, у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње 77

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Правилно утврђивање основице пореза на добит правних лица у случају постојања потврђене рачуноводствене грешке која је у целости отклоњена 79

2. Исказивање сразмерног износа улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица на Обрасцу СУ 80

3. Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица 82

4. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица у поступку намирења потраживања у стечајном поступку 84

5. Порески третман прихода корисника буџетских средстава који се, са аспекта позитивних прописа, не сматрају сопственим приходима корисника буџетских средстава 85

6. Порески третман расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања која су обухваћена унапред припремљеним планом реорганизације 87

7. Порески третман износа који је физичко лице уплатило спортском удружењу на име новчаног доприноса 89

8. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања 90

9. Порески третман прихода који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу услуге која се односи на израду архитектонског пројекта 91

10. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу накнаде од пружене услуге заступања 93

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретност коју је обвезник који води пословне књиге – велико правно лице, стекло у току 2019. године, по одлуци суда, ако тај обвезник након почетног признавања вредновање непокретности врши по фер вредности и ако ту непокретност у пословним књигама евидентира као средство стечено наплатом потраживања (а не као основно средство)? 95

2. Да ли физичко лице, које је при куповини првог стана остварило право на рефундацију пореза на додату вредност, након чега је раскинуло уговор по основу кога је купљен први стан (који је извршен) и потом купило стан од физичког лица и уговором преузело обавезу да плати порез на пренос апсолутних права, има право на рефундацију плаћеног пореза на пренос апсолутних права плаћеног код куповине тог – „другог” стана? 96

3. Да ли се пореско ослобођење прописано одредбом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину може остварити само за објекте физичког лица које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписаног у регистар пољопривредних газдинстава, а који води пословне књиге, или се може остварити и за објекте привредних друштава и задруга? 98

4. Да ли се код утврђивања пореза на имовину за породичну кућу за становање која се састоји од два спрата који се користе за становање и подрума површине 115 m² (који се састоји од пет остава, предпростора и ходника) површина подрума урачунава у корисну површину тог

објекта и ако се урачунава – колико износи просечна цена квадратног метра подрума, а колика стамбеног дела у екстра зони становања у Београду? 100

5. Надлежност органа за наплату и контролу пореза на имовину за линијске инфраструктурне објекте – далеководе који се налазе на територији две или више јединица локалне самоуправе..... 103

6. а) Да ли правно лице које је у мају 2019. године купило земљиште (и за њега постало обвезник пореза на имовину) на којем у току 2020. године планира изградњу стамбене зграде, има право на ослобођење од пореза на имовину за 2019. годину, ако је у пословним књигама обвезника евидентирано као добро намењено даљој продаји и тренутно се не користи?..... 108

б) Да ли обвезник који је 2018. године купио земљиште и објекат и у пословним књигама их евидентирао као добра намењена даљој продаји, има право на ослобођење од пореза на имовину за 2019. годину, ако је у 2019. години одлучио да постојећи објекат сруши (и започео са рушењем) и изгради нову стамбену зграду са становима за продају; да ли у овом случају за 2018. годину у којој је (стекао наведене непокретности и) остварио пореско ослобођење, треба да поднесе измењену пореску пријаву и ако треба – на који начин утврђује пореску основицу за 2018. и 2019. годину?..... 108

в) Да ли правно лице које је поднело пријаву о утврђеном порезу на имовину за 2018. годину након чега је у септембру 2018. године купило непокретности за које није поднело пореску пријаву (јер би то била друга измена утврђеног пореза), подноси другу измењену пореску пријаву након чега му надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку канцеларијске контроле утврђује да ли је порез правилно обрачунат и обрачунава камату? 109

г) Ко је обвезник пореза на имовину ако се између два правна лица закључи уговор о купопродаји кабловско-дистрибутивног система, који није потврђен од стране јавног бележника? 109

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања у случају када се врше давања запосленима из средстава синдиката која обезбеђује послодавац на

терет сопствених средстава у складу са колективним уговором, тако што издваја и уплаћује (ставља на располагање) одређена средства на рачун синдиката за потребе превенције радне способности, рекреацију и рехабилитацију запослених (чланова синдиката) 117

2. Порески третман накнаде трошкова колективне рекреације запослених 120

3. Порески третман примања у случају када трошак по основу превенције радне инвалидности, рекреације и рехабилитације запослених, у висини од 50% од укупне цене по запосленом, запослени плаћа на терет својих средстава, а 50% плаћа синдикат из средстава која обезбеђује послодавац у складу са колективним уговором 123

4. Порески третман прихода по основу годишње награде физичким лицима за дело које представља највредније достигнуће у граду у одређеним областима, а чији је исплатилац град Крагујевац у складу са својом одлуком 126

5. Порески третман прихода по основу продаје удела у привредном друштву у случају када би физичко лице које је више од десет година обављало предузетничку делатност (предузетничка радња је основана јануара 2008. године) престало са обављањем те делатности, с тим да би убудуће наставило да обавља делатност у оквиру новооснованог привредног друштва (друштво са ограниченом одговорношћу), а који удео би у неком будућем периоду продало другом лицу..... 128

6. Порески третман давање запосленима из средстава синдиката која, у складу са колективним уговором, обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава тако што издваја износ до 0,2% на масу средстава исплаћених на име зараде за сваки месец у циљу превенције радне инвалидности запослених 131

7. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу продаје удела у привредном друштву који (удео) је у свом власништву имало непрекидно најмање десет година у случају када је током

периода власништва долазило до промене номиналне вредности права
односно удела 133

8. Да ли постоји обавеза плаћања годишњег пореза на доходак
грађана када је у питању физичко лице – српски држављанин који има
боравиште и центар животних активности у другој држави – Уганди
где борави узастопно више година и порез на доходак грађана плаћа у
тој држави сагласно њеним прописима? 135

9. Порески третман примања остварених по основу накнаде које, у
складу са законом којим се уређује дуално образовање, као материјално
и финансијско обезбеђење ученика остварују ученици који обављају
учење кроз рад 138

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Могућност достављања пореског акта уручењем лицу запосленом
код правног лица ако је порески обвезник правно лице, у периоду до
27. априла 2017. године 143

2. Утврђивање секундарне пореске обавезе 146

3. Да ли власник стана за који је обвезник пореза на имовину закупац
(који је право закупа стекао у складу са законом којим се уређује
становање и одржавање зграда на неодређено време) има право да од
надлежног пореског органа добије податке о износу пореске основнице
за тај стан, а за сврху утврђивања закупнине сходно закону којим се
уређује становање и одржавање зграда? 149

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање
за физичко лице старосног пензионера које је носилац комерцијалног
породичног пољопривредног газдинства 153

2. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за
физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства,
а истовремено као предузетник обавља предузетничку делатност
уписану у регистар привредних субјеката 157

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли се плаћа републичка административна такса за издавање извода из матичне књиге рођених са припојеном и овереном фотографијом за малолетна лица са АПКМ?..... 161
2. Да ли се плаћа републичка административна такса када подносилац захтева за исправку грешке у матичним књигама изјави жалбу против решења донетог у првостепеном поступку по захтеву за исправку грешке у службеним евиденцијама органа? 162
3. Таксени третман захтева за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа у случају када физичко лице министарству поднесе захтев за давање мишљења о примени прописа, а питање из захтева се не односи на обавезе, односно списе и радње које се врше у корист физичког лица које је поднело захтев, већ се питање из захтева у свему односи на тумачење прописа који се односе на пословање правног лица у корист тог правног лица 165

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли је лице које врши услугу паковања ринфузног ђубрива за потребе трећег лица које тако упаковано ђубриво ставља у промет, обвезник накнаде за амбалажу?..... 169
 2. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручени природни гас у месецу јуну 2019. године за који се читавање потрошње врши 01. јула 2019. у 8 часова, а фактурисање крајњим купцима врши у јулу 2019. године са датумом промета 01.7.2019. године 170
 3. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручени природни гас који се користи као сировина за производњу метанола..... 173
 4. Да ли становници Општине Деспотовац могу бити ослобођени од плаћања накнаде за коришћење заштићеног подручја за посету заштићеном подручју „Лисине“? 175
-

-
5. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за електричну енергију која се испоручује за сопствене потребе, односно надокнаду губитка у преносној и дистрибутивној мрежи, односно за електричну енергију која се испоручује за сопствене потребе сопственим производним огранцима за производњу угља и електранама у сврху производње електричне енергије..... 177
6. Накнада за промену намене пољопривредног земљишта 181
7. Да ли је страна правно лице – ималац лиценце за снабдевање на велико електричном енергијом обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности? 186
8. Плаћање путарине за комби возила која превозе чланове удружења особа са инвалидитетом 187
9. Утврђивање накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене по основу постављања челичног водовода ради изградње мини-хидроелектране 189

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на умањење обрачунате акцизе на алкохолна пића у случају када се као репродукциони материјал за производњу алкохолног пића користи друго алкохолно пиће на које је плаћена акциза при увозу, при чему се то алкохолно пиће (које се користи као репродукциони материјал) налази у слободној продаји, односно да ли обвезник акцизе има право на умањење обрачунате акцизе на укупно добијену количину произведеног алкохолног пића или се акциза плаћа само на разлику, с обзиром на то да се репродукциони материјал (алкохолно пиће) набавља у слободној продаји, а не непосредно од обвезника акцизе – произвођача, односно увозника 193

ЦАРИНЕ

1. Вредност коју би требало применити како би се утврдила царинска вредност робе која је део купљене имовине предузећа у стечају (линија за фарбање и сушење и линија за склапање клима уређаја), а стављена је у поступак царинског складиштења и налази се под царинским надзором 197
-

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана на зараде које остварују физичка лица – држављани НР Кине (наша претпоставка је и резиденти НР Кине) као упућени радници који, по основу обављања рада на територији Републике Србије, остварују зараде од свог послодавца (правног лица) из НР Кине ког кога су у радном односу 199
2. Порески третман зарада из радног односа које држављанин Републике Србије (наша претпоставка да је физичко лице порески резидент Републике Србије) оствари из радног односа обављеног у авиону (наша претпоставка је, у својству члана посаде) предузећа – пореског резидента Катара, које обавља међународни ваздушни саобраћај ... 203
3. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно правно лице из Ирске оствари отуђењем (преносом) уз накнаду удела у резидентном правном лицу, с тим да је стицалац удела нерезидентно правно лице из Луксембурга..... 207

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају продаје робе у ваздухопловима, који саобраћају искључиво у међународном авио саобраћају, од стране другог правног лица (а не авио компаније), а које је ангажовано од стране авио компаније и коме је дат на располагање простор у ваздухоплову за обављање малопродајне делатности?..... 215
2. Могућност евидентирања промета преко фискалне касе оствареног од донација купаца у различитим новчаним износима у малопродајним објектима, а које би друштво потом уплаћивало на рачун одабране институције 216

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Издавање рачуноводствених исправа (књижних одобрења) у електронској форми које би биле оверене електронским потписом
-

нерезидентног овлашћеног лица уз коришћење квалификованог
електронског потписа219

2. Евидентирање пословних промена на основу резервације, а у вези са
извршеним плаћањем (на основу извода банке са девизног рачуна)222

3. Да ли друштво са ограниченом одговорношћу које се бави
угоститељством, припремањем и послуживањем хране и пића, мора у
објекту да има лист дневног промета угоститеља сваког дана или то
може бити и лагер листа код књиговође која ажурно књижи пословне
промене?224

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Могућност обављања платног промета са иностранством по основу
колективног животног осигурања нерезидената – физичких лица, као
и индивидуалног животног осигурања резидената – физичких лица,
а у вези са применом члана 34. став 2. тачка 4) Закона о девизном
пословању.....227

2. Могућност наплате опреме и услуга у девизама од страног извођача
за посао који се изводи у Републици Србији228

ОБАВЉАЊЕ ПЛАЋАЊА ПРАВНИХ ЛИЦА, ПРЕДУЗЕТНИКА И ФИЗИЧКИХ ЛИЦА КОЈА НЕ ОБАВЉАЈУ ДЕЛАТНОСТ

1. Да ли дневни, готовински пазар мора да се уплати одједном и у
целости или кроз више уплата, уз поштовање прописаног рока од седам
радних дана?231

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јулу и августу 2019. године.....233

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли обвезник ПДВ – извођач радова који набавља модуларне контејнере за сврху изградње привремених грађевинских објеката на градилишту, који ће бити коришћени за смештај запослених и обављање административних и других послова, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара?

Када пружа услуге смештаја запосленима на градилишту без накнаде, да ли обвезник ПДВ – извођач радова има обавезу да по том основу обрачуна ПДВ?

б) Да ли је право својине на модуларним контејнерима који су инкорпорисани у земљишту, односно у бетонираној подлози – темељу инкорпорисаном у земљишту, предмет опорезивања порезом на имовину?

Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, на период од две године, ради изградње привремених грађевинских објеката, која ће се вршити инкорпорисањем модуларних контејнера у земљиште, односно у бетонирану подлогу – темељ инкорпорисан у земљишту?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-623/2019-04 од 12.8.2019. год.)

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

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16 и 30/18, у

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

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

Са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника (члан 5. став 4. тачка 2) ЗПДВ).

Одредбом члана 5. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Службени гласник РС”, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се пружањем услуга, у смислу члана 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра пружање услуга без накнаде које порески обвезник изврши:

- 1) за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;
- 2) у непословне сврхе пореског обвезника.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода пореског обвезника (став 2. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 27. ЗПДВ, 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. ЗПДВ, 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. ЗПДВ, 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) или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује даје исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана ЗПДВ 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 ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3 овог члана.

Одредбом члана 28. став 5. ЗПДВ, 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 б) 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 ЗГЦВ, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право.

Сагласно наведеном, обвезник ПДД – извођач радова који набавља модулларне контејнере за сврху изградње привремених грађевинских објеката на градилишту, који ће бити коришћени за смештај запослених и обављање административних и других послова, има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара уз испуњење услова прописаних ЗПДВ. Када обвезник ПДВ – извођач радова пружа услуге смештаја запосленима на градилишту без накнаде, није дужан да по том основу обрачуна ПДВ, с обзиром да је у том случају реч о услугама које се пружају у пословне сврхе, тј. у циљу смањења расхода обвезника ПДВ – извођача радова, што значи да промет тих услуга није предмет опорезивања ПДВ.

Поред тога напомињемо, промет услуга смештаја запослених на градилишту не сматра се прометом услуга изнајмљивања, односно давања на коришћење станова за стамбене потребе за које је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза у смислу члана 25. став 2. тачка 4) ЗПДВ.

б) Са аспекта Закона о порезима на имовину

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

80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1 . тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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 својину, без правног основа;

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. тачка 22) 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, 31/19 и 37/19 – др. закон, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), *објекти* јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни.

Дакле, предмет опорезивања порезом на имовину су права, коришћење, односно државина из члана 2. став 1. Закона на непокретностима – земљишту (грађевинском, пољопривредном, шумском и другом), као и на стамбеним, пословним и другим зградама, на становима, на пословним просторијама, на гаражама и на другим (надземним и подземним) грађевинским објектима, односно на њиховим деловима.

За опредељивање да ли је нека ствар покретна или непокретна није од утицаја врста материјала од кога је израђена, нити да ли је реч о трајном или о привременом објекту, већ да ли је она непокретност по својој суштини тј. да ли се може премештати са места на место без оштећења њене суштине.

Покретне свари (ствари које нису инкорпорисане у земљишту, већ су постављене на земљишту у свом финалном облику и само су „привидно непокретне” па се могу премештати са једног на друго место без оштећења њихове суштине), нису предмет опорезивања порезом на имовину. С тим у вези, модулари контејнер који није инкорпорисан у земљиште, односно у темељ инкорпорисан са земљиштем, већ је постављен на земљиште и може се премештати са места са место без његове суштине, јесте покретна ствар и није предмет опорезивања порезом на имовину.

Имајући у виду да у захтеву, између осталог, наводите да се на градилиштима граде привремени објекти за смештај грађевинских радника, да се ти објекти израђују монтажом модуларних контејнера, да радови на монтажи обухватају монтажу степеница, крова, ходника, водоводних и електричних инсталација у складу са

пројектом из грађевинске дозволе, након прибављеног мишљења о усклађености изградње темеља са пројектном документацијом, као и да ће се ти контејнери након завршетка радова демонтирати из темеља, мишљења смо да модуларни контејнери који су инкорпорисани у земљишту, односно у бетонираној подлози – темељу инкорпорисаном у земљишту, па се не могу премештати са места на место без оштећења њихове суштине, од дана инкорпорисања јесу непокретност. Стога је од тог дана право својине на тој непокретности предмет опорезивања порезом на имовину (под условом да на тим контејнерима није конституисано право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 4) до 8) Закона у корист лица које није власник те непокретности). На настанак и постојање пореске обавезе није од утицаја да ли је за тако изграђени објекат издата трајна или привремена грађевинска дозвола, нити намера власника објекта да га након завршетка пројекта уклони.

Закуп грађевинског земљишта није предмет опорезивања порезом на имовину, па купац земљишта није обвезник пореза на имовину за закупљено земљиште.

- Према одредби члана 23. став 2. Закона, порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, односно водног земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом којим се уређују воде, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објеката.

Према одредби члана 86. Закона о планирању и изградњи, власник грађевинског земљишта у јавној својини може грађевинско земљиште дати у закуп ради изградње објекта за који се издаје привремена грађевинска дозвола у складу са чланом 147. тог закона, у случају реализације пројекта од значаја за Републику Србију, као и у случајевима предвиђеним у члану 100. ст. 2. и 3. тог закона. Када се грађевинско земљиште даје у закуп ради изградње објекта за које је законом предвиђено издавање привремене грађевинске

дозволе, уговор о закупу се закључује на одређено време, најдуже до пет година.

Према томе, мишљења смо да се код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, на период од две године (како сте у захтеву навели), ради изградње привремених грађевинских објеката, која ће се вршити инкорпорисањем модуларних контејнера у земљиште, односно у бетонiranу подлогу – темељ инкорпорисан у земљишту, порез на пренос апсолутних права плаћа.

2. Порески третман прихода који физичко лице оствари од здравствене установе по основу уговора којим се уређује коришћење дела личног имена (презиме тог физичког лица) у називу те установе са којом је закључило предметни уговор (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-482/2017-04 од 02.8.2019. год.)

Наиме, према наводима у захтеву и на основу приложене документације, у оквиру специјалистичке лекарске ординације физичко лице је обављало медицинску приватну праксу од 1997. године, с тим да је од 2011. године наставило пословање у форми здравствене установе, у конкретном случају дома здравља. Указујете да се од почетка обављања здравствене делатности (од 1997. године) приватна пракса обављала кроз различите организационе облике (нпр. специјалистичка лекарска ординација, диспанзер, поликлиника) с тим да се обављала под истим пословним именом које носи део личног имена (тј. презиме) оснивача

1. Са сјановишиа Закона о порезу на доходак грађана

Према одредби члана 85. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр, 24/01, 80/02, 80/02 –

др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДГ), осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 3. и члан 86. став 1. ЗПДГ).

Одредбама члана 99. став 1. тачка 9) и члана 101. ЗПДГ прописано је да се порез на остале приходе, када је исплатилац правно лице, предузетник или предузетник паушалац, утврђује и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, тако што исплатилац за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако ЗПДГ није друкчије прописано.

Сагласно члану 28. ст. 1. и 2. Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19) здравствена установа може да се оснује средствима у јавној или приватној својини, ако овим законом није другачије уређено, с тим да здравствену установу у приватној својини оснива правно или физичко лице, под условима прописаним овим законом.

На органе здравствене установе у приватној својини, статусне промене, промену правне форме и престанак постојања, сходно се примењују прописи којима се уређује правни положај привредних друштава (члан 28. став 4. Закона о здравственој заштити).

На основу решења о испуњености прописаних услова за обављање здравствене делатности, здравствена установа и њена

организациона јединица ван седишта здравствене установе, уписује се у Регистар здравствених установа, који се води у АПР, у складу са законом, и здравствена установа стиче својство правног лица и почиње са радом даном уписа у регистар (члан 33. ст. 8. и 9. Закона о здравственој заштити).

Сагласно одредби члана 30. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18) пословно име друштва може да садржи лично име физичког лица уз његову сагласност, а ако је то лице умрло уз сагласност његових законских наследника.

Ако члан привредног друштва чије је лично име садржано у називу друштва престане да буде члан тог друштва, назив тог друштва може наставити да садржи то лично име само уз сагласност тог лица, а ако је то лице умрло уз сагласност његових законских наследника (члан 30. став 2. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 352. став 1. Породичног закона („Службени гласник РС”, бр. 18/05, 72/11 – др. закон и 6/15) прописано је да ималац може и уз накнаду дати пристанак за употребу свог личног имена или дела имена у допуштене сврхе.

Имајући у виду наведено, приход који физичко лице оствари од здравствене установе (правно лице) по основу уговора којим се уређује коришћење дела личног имена тог физичког лица (у конкретном случају, презиме) у називу те установе са којом је физичко лице закључило предметни уговор, има порески третман другог прихода у складу са чл. 85. и 86. ЗПДГ. Порез на други приход обрачунава се и плаћа по одбитку.

2. Са сјановишија Закона о порезу на добий правних лица

Сагласно одредби члана 1. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 43/03,

84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) је привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Одредбом члана 6. став 1. ЗПДПЛ, прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

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

У смислу члана 7. став 1. ЗПДПЛ, 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 оних расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. ЗПДПЛ).

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. ЗПДПЛ).

Сагласно наведеном, уколико обвезник накнаду коју плаћа физичком лицу, по основу уговора којим се уређује коришћење дела

личног имена тог физичког лица, у својим пословним књигама (а сагласно релевантним рачуноводственим прописима), евидентира као расход, тако исказан расход признаје се у пореском билансу, у складу са чланом 7. ЗПДПЛ.

3. Порески третман прихода који физичко лице, као оснивач – власник привредног друштва, оствари по основу учешћа у добити друштва

Порески третман преноса права својине на непокретности – стану, уместо исплате новца по основу дивиденде, који правно лице врши физичком лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-561/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

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

Предмет опорезивања порезом на доходак грађана су одређене врсте прихода, сагласно одредби члана 3. Закона, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.

Одредбом члана 61. став 1. тачка 2) ЗПДГ прописано је да се приходом од капитала сматра дивиденда и учешће у добити.

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе (члан 62. ЗПДГ).

Пореску основицу, сагласно члану 63. ЗПДГ, као опорезиви приход чини новчани или неновчани износ оствареног прихода, а ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода се утврђује према тржишној вредности права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода.

Стопа пореза на приходе од капитала износи 15% (члан 64. ЗПДГ).

Имајући у виду наведено, на приход који физичко лице, као оснивач – власник привредног друштва, оствари по основу учешћа у добити, који је исплаћен из добити распоређене по одлуци одговарајућег органа привредног друштва о расподели добити сагласно одредбама Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18 и 95/18), обрачунава се и плаћа порез на приходе од капитала, у складу са чл. 61. до 64. ЗПДГ.

Са ст̄ановишћ̄а Закона о порезима на имовину

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

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

Према томе, кад правно лице физичком лицу преноси право својине на непокретности – стану, уместо исплате новца по основу дивиденде, тај пренос је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права под условом да не подлеже плаћању пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

У вези са питањем које се односи на начин исплате добити члановима друштва, за давање одговора о примени Закона о привредним друштвима надлежно је Министарство привреде.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ изврши испоруку роло врата са уградњом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-52/2019-04 од 31.8.2019. год.)

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

С тим у вези, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ изврши испоруку роло врата са уградњом, реч је о промету који се сматра прометом добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, с обзиром да је реч о активности из групе 43.29 – Остали инсталациони радови у грађевинарству (ако је реч о аутоматским роло вратима), односно 43.32 – Уградња столарије (ако није реч о аутоматским роло вратима) Класификације делатности, наведених у члану 2. став 1. тач. 13) и 15) Правилника. Такође, прометом добара из области грађевинарства у смислу одредбе члана 10. став 2. тачка 3) Закона сматра се и испорука са уградњом

мотора за роло врата, као и испорука са уградњом подконструкције (додатних елемената) за роло врата.

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

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

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

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

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

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

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

2. Порески третман промета консултантских услуга који се финансира средствима донације ЕБРД у складу са Уговором о гранту закљученим између „Србија Воз“ и ЕБРД у оквиру реализације Пројекта „Техничко путничка станица (ТПС) Земун – Фаза 2”

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-604/2019-04 од 14.8.2019. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04

– исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Међутим, када се, у оквиру реализације Пројекта „Техничко путничка станица (ТПС) Земун – Фаза 2”, финансираног средствима зајма Европске банке за обнову и развој (у даљем тексту: ЕБРД), на основу Уговора о зајму између Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ а.д. и ЕБРД за који је Република Србија гарант (оперативни број зајма: 48405), врши промет консултантских услуга који се финансира средствима донације ЕБРД у складу са Уговором о гранту закљученим између „Србија Воз“ и ЕБРД (број: Ц 1495/8218/45106), ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, имајући у виду да се наведени уговор не сматра уговором из члана 24. став 1. тачка 1ба) Закона.

3. Порески третман промета опреме за видео надзор са уградњом односно монтажом који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ односно лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-55/2019-04 од 14.8.2019. 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 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу

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

Према томе, прометом добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника, сматра се испорука опреме за све врсте система техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација, као што је, у конкретном случају, опрема за видео надзор са уградњом, односно монтажом.

Испорука наведених добара без уградње не сматра се прометом добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Према томе, како за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обвезник ППВ – испоручилац добара није порески дужник, рачун за тај промет, између осталог, треба да садржи и напомену о одредби Закона на основу које ПДВ није обрачунат, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) Закона”.

Напомињемо да, у конкретном случају, на порески третман предметног промета није од утицаја да ли промет врши обвезник ПДВ – предузетник или обвезник ПДВ – друштво са ограниченом одговорношћу.

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

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

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

Промет услуга, у смислу овог закона, 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.

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;

- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

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

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

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

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

4. Право на одбитак претходног пореза у случају реализације уговора названог уговором о консултантским услугама закљученог између наручиоца посла – јавног предузећа и извршилаца посла – два консултанта (правно лице са седиштем у иностранству и правно лице са седиштем у Републици Србији), између којих постоји закључен уговор

назван уговором о заједничком подухвату, при чему оба консултанта пружају одређене услуге наручиоцу посла – јавном предузећу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-374/2019-04 од 02.8.2019. год.)

Права и обавезе обвезника ПДВ одређена су 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).

Код реализације уговора, у конкретном случају уговора названог уговором о консултантским услугама, закљученог између наручиоца посла – јавног предузећа и извршилаца посла – два консултанта (правно лице са седиштем у иностранству и правно лице са седиштем у Републици Србији) између којих постоји закључен уговор назван уговором о заједничком подухвату (партнер 1 и партнер 2), при чему оба консултанта пружају одређене услуге наручиоцу посла – јавном предузећу, правно лице са седиштем у иностранству, односно обвезник ПДВ – огранак тог правног лица са седиштем у Републици Србији нема право да ПДВ исказан у рачуну другог консултанта – обвезника ПДВ одбије као претходни порез. Наиме, право на одбитак претходног пореза у складу са Законом може да оствари обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге користи за промет са правом на одбитак претходног пореза и који поседује рачун издат у складу са Законом (у случају када му је промет услуга извршио обвезник ПДВ који је за тај промет порески дужник у складу са Законом). С тим у вези, чињеница да се, према уговору о консултантским услугама, плаћање накнаде за промет консултантских услуга од стране наручиоца посла – јавног предузећа врши обвезнику ПДВ – огранку страног правног лица, а да обвезник ПДВ – огранак страног правног лица део новчаних средстава преноси обвезнику ПДВ – консултанту са седиштем у Републици Србији, нема утицај на одређивање права и

обавеза прописаних Законом. У наведеној ситуацији обвезник ПДВ – консултант са седиштем у Републици Србији дужан је да за промет услуга које пружа наручиоцу – јавном предузећу изда рачун том лицу у складу са Законом, а не обвезнику ПДВ – огранку страног правног лица којем тај промет не врши, већ од којег наплаћује накнаду за промет услуга пружених наручиоцу посла – јавном предузећу.

Према томе, а у конкретном случају, обвезник ПДВ – огранак страног правног лица нема право да ПДВ исказан у рачуну обвезника ПДВ – консултанта са седиштем у Републици Србији одбије као претходни порез, нити право да захтева повраћај тог пореза.

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

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

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 даје 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) или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује даје 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 42. став 1. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

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

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину аванских 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 6. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

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

Ако је износ претходног пореза већи од износа пореске

обавезе, обвезник има право на повраћај разлике (члан 52. став 1. Закона).

5. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за увоз добара деривата нафте урачунава износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-442/2019-04 од 31.7.2019. 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), основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима. У основицу код увоза добара урачунавају се акциза, царина, друге увозне дажбине и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици. Према томе, у основицу за обрачунавање ПДВ за увоз добара деривата нафте урачунава се износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности која је прописана законом којим се уређују накнаде за коришћење јавних добара.

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.

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

Према одредби члана 19. став 1. Закона, основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима.

У складу са одредбом члана 19. став 2. Закона, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

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

2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) овог члана, сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици.

Одредбом члана 59. Закона прописано је да је за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено.

6. Порески третман промета добара који изврши обвезник ПДВ кориснику слободне зоне, у слободној зони

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-426/2019-04 од 29.7.2019. 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), на промет добара који изврши обвезник ПДВ кориснику слободне зоне, у слободној зони, уколико би обвезник ПДВ – стицалац добара (корисник слободне зоне) имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања

делатности ван слободне зоне, ПДВ се не обрачунава и не плаћа уз испуњење прописаних услова. С тим у вези, под претпоставком да је у конкретном случају реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – производној хали који се налази у слободној зони (с обзиром да је према наводима из достављеног захтева обвезник ПДВ – Град Смедерево у току 2014. године изградио предметни објект у својству инвеститора), на тај промет – први пренос права располагања ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако су испуњени прописани услови. Наиме, обвезник ПДВ – Град Смедерево који изврши предметни промет и који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да оствари предметно пореско ослобођење ако поседује: документ предузећа које управља слободном зоном којим се потврђује да између тог предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне, рачун обвезника који врши промет добара у слободној зони кориснику слободне зоне – примаоцу добара и изјаву корисника зоне да се ради о добрима за која би обвезник – прималац добара имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне. Ако било који од наведених услова није испуњен (нпр. ако обвезник ПДВ – Град Смедерево изврши промет кориснику слободне зоне који није обвезник ПДВ или изврши промет обвезнику ПДВ који није корисник слободне зоне), први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – производној хали опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%, а порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – Град Смедерево.

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.

У складу са чланом 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 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.

Сагласно 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), 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.).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 5) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на унос добара у слободну зону, превозне и друге услуге корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промет добара и услуга у слободној зони, за које би обвезник – корисник слободне зоне имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Одредбом члана 8. став 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, 44/18 – др. закон, 48/18, 62/18, 104/18 и 16/19) прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, за промет добара и услуга у слободној зони, обвезник који врши промет добара и услуга може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара, односно услуга постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) рачун обвезника који врши промет добара и услуга у слободној зони кориснику слободне зоне – примаоцу добара, односно услуга;

3) изјаву корисника зоне да се ради о добрима и услугама за које би обвезник – прималац добара, односно услуга имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

7. Да ли се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет енергије односно енергената (електричне енергије, природног гаса и др.) урачунава износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности која је прописана законом којим се уређују накнаде за коришћење јавних добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-00434/2019-04 од 19.7.2019. 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), основицу код промета добара, односно услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. У основицу за обрачунавање ПДВ урачунавају се акциза, царина, друге увозне дажбине и остали јавни приходи (осим ПДВ) и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. С тим у вези, у основицу за обрачунавање ПДВ за промет енергије, односно енергената (електричне енергије, природног гаса и др.) урачунава се износ накнаде за унапређење енергетске ефикасности која је прописана законом којим се уређују накнаде за коришћење јавних добара.

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.

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (члан 4. став 2. Закона).

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

Према одредби става 3. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

8. Ко може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за отпремање добара у иностранство?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-920/2018-04 од 10.7.2019. 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) и Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 104/18 и 16/19, у даљем тексту: Правилник), а узимајући у обзир Царински закон („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16 и 113/17 – др. закон) и Правилник о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку („Службени гласник РС“, бр. 7/15, 45/15, 56/15, 88/15, 33/16, 73/16, 79/16, 8/17, 46/17, 69/17, 83/17, 96/17, 117/17, 44/18, 60/18, 69/18, 86/18, 3/19 и 30/19, у даљем тексту: Правилник о обрасцима у царинском поступку) који су се примењивали закључно са 16. јуном 2019. године, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за отпремање добара у иностранство у складу са чланом 24. став 1. тачка 2) Закона, тј. за извоз добара може да оствари само обвезник ПДВ – власник добара која се извозе, ако поседује доказ о извршеном извозу добара, тј. оригинал или оверену копију извозне декларације издате од стране надлежног царинског органа у складу са царинским прописима, која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије. Наиме, реч је о лицу које отпрема добара у иностранство и које је у ЈЦИ за извоз добара (рубрика 2) наведено као пошиљалац/извозник – лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације, власник робе или има слична права располагања робом. Према томе, обвезник ПДВ који у ЈЦИ за извоз добара није наведен као пошиљалац/извозник – лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације, власник робе или има слична права располагања робом (рубрика 2), не може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза из члана 24. став 1. тачка 2) 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.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара), обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

У складу са Прилогом 5. Попуњавање јединствене царинске исправе, део III Начин попуњавања рубрика ЈЦИ за извоз, поновни извоз, привремени извоз робе и пасивно оплемењивање, став 9. Правилника о обрасцима у царинском поступку, рубрика 2 (Пошиљалац/Извозник) попуњава се тако што се уписују:

– у први ред (горњи десни угао) – ПИБ пошиљаоца, односно извозника робе. Ако лице нема ПИБ уписује се одговарајућа шифра из Кодекса шифара;

– у други ред – назив пошиљаоца, односно извозника робе;

– у трећи ред – седиште, односно пребивалиште, односно боравиште и адреса пошиљаоца, односно извозника робе.

Пошиљалац, односно извозник је лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања декларације, власник робе или има слична права располагања робом (став 10.

истог дела наведеног Прилога Правилника о обрасцима у царинском поступку).

9. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за први пренос права располагања на новоизграђеном пословном објекту, који набавља за изнајмљивање (давање у закуп), одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00317/2018-04 од 10.7.2019. 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 који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за први пренос права располагања на новоизграђеном пословном објекту, који набавља за изнајмљивање (давање у закуп) за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ по пореској стопи од 20% (што значи да је реч о обављању делатности у оквиру које обвезник ПДВ врши промет са правом на одбитак претходног пореза), одбије као претходни порез, ако поседује рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом.

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

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

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

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 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.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

10. Да ли се прометом добара из области грађевинарства сматра испорука намештаја који се уграђује са уградњом (нпр. библиотека, гардеробера и других ормара) односно испорука намештаја који се не уграђује као што су столови и столице, троседи, двоседи, фотеље и др, као и других добара која служе опремању простора?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-372/2019-04 од 10.7.2019. год.)

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

подразумева причвршћивање, односно фиксирање предметних добара за зид, под и/или плафон што доводи до онемогућавања њиховог премештања са места на место без додатних активности (43.32 – Уградња столарије Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 15) Правилника).

Испорука наведених добара без уградње не сматра се прометом добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона.

Такође, када обвезник ПДВ на основу уговора чији је предмет извођење завршних грађевинских радова изврши испоруку намештаја који се не уграђује као што су столови и столице, троседи, двоседи, фотеле и др, као и других добара која служе опремању простора, примера ради фрижидера, телевизора, слика, душека, јастука и др, промет тих добара не сматра се прометом добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона нити се, по природи ствари, сматра споредним прометом који се врши уз тај промет, тј. уз промет добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) 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 б) 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 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).

11. Ко има обавезу да обрачуна и плати ПДВ у случају испоруке са уградњом опреме за системе за заливање зелених површина (дворишта, паркови, спортски терени и др.) – систем „пор ир“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00056/2019-04 од 10.7.2019. 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.

Међутим, испорука са уградњом опреме за системе за заливање зелених површина (дворишта, паркови, спортски терени и др.), у конкретном случају система „пор ир”, не сматра се прометом из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. С тим у вези, за предметни промет обавезу да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом има обвезник ПДВ који врши испоруку са уградњом опреме за заливне системе „пор ир”.

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).

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).

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

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

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

- 1) 41 20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43 29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;

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

12. Ако је обвезник ПДВ – продавац фабрике са припадајућом опремом грешком издао рачун у којем је за промет опреме исказао ПДВ, да ли обвезник ПДВ – купац има право да тако исказани ПДВ одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-323/2019-04 од 10.7.2019. год.)

I

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши промет објекта – фабрике, уз претпоставку да је за тај промет прописано пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 3) Закона, и уз тај промет изврши промет употребљаване опреме, промет те опреме сматра се споредним прометом уз промет објекта. С тим у вези, ако је обвезник ПДВ – продавац фабрике са припадајућом опремом грешком издао рачун у којем је за промет опреме исказао ПДВ, обвезник ПДВ – купац нема право да тако исказани ПДВ одбије као претходни порез, с обзиром да у овом случају нису испуњени услови прописани чланом 28. Закона.

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

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

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

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).

Према члану 25. став 2. тачка 3) Закона, ПДВ се 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.

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.

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

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

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.

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана (члан 28. став 4. Закона).

II

Када обвезник ПДВ грешком обрачуна ПДВ за промет добара за који је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и искаже обрачунати ПДВ у рачуну који је за тај промет издао другом обвезнику ПДВ, обвезник ПДВ – испоручилац добара дужан је да тако исказани ПДВ плати док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. Обвезник ПДВ који је за промет добара из члана 25. Закона издао рачун са исказаним ПДВ, може да исправи тај износ ПДВ ако обвезнику ПДВ изда нови рачун у складу са Законом (у којем, између осталог, треба да наведе одредбу Закона на основу које ПДВ није обрачунат). Исправка грешком

исказаног ПДВ врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ.

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

Према ставу 2. истог члана Закона исправка ПДВ из става 1. овог члана врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са исправљеним износом ПДВ.

13. Да ли обвезник ПДВ, који је порески дужник за опорезиви промет добара који је извршио, може да смањи износ обрачунаог ПДВ када дође до смањења пореске основице по основу накнадног попушта у цени?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-97/2019-04 од 10.7.2019. год.)

I

Када за опорезиви промет добара, за који је порески дужник обвезник ПДВ који је тај промет извршио, дође до смањења пореске основице по основу накнадног попушта у цени, у складу са уговором, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунаог ПДВ уз испуњење услова прописаних Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) и Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник о измени основице). У случају измене – смањења пореске основице, обвезник ПДВ – продавац треба да изда документ о смањењу основице у складу са чланом 15.

Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12, 86/15 и 52/18, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

Према томе, у случају када је промет добара извршен другом обвезнику ПДВ, који по основу набавке предметних добара има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – продавац може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ – купац исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести обвезника ПДВ – продавца. Писмено обавештење обвезника ПДВ – купца о исправци одбитка претходног пореза, примера ради, може бити дато у форми потписане изјаве о исправци одбитка претходног пореза тако што ће у тој изјави бити наведени подаци на основу конкретног документа из члана 15. Правилника о рачунима, и то: број и датум издавања документа и износ ПДВ који се коригује, односно у форми потписане изјаве о исправци одбитка претходног пореза у којој је наведен укупан износ ПДВ који се коригује са спецификацијом наведених података који се односе на више докумената из члана 15. Правилника о рачунима.

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

Ако се основица накнадно измени – смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

У складу са одредбом члана 15. став 1. Правилника о рачунима, када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о

повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;
- 5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – у случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;
- 6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;
- 7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;
- 8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

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

II

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. 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.

14. Да ли се промет добара, односно услуга који се врши у оквиру извођења радова уговором названих радовима на санацији, затварању и рекултивацији несанитарне депоније

сметлишта, сматра прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-376/2019-04 од 10.7.2019. 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.

Промет добара, односно услуга који се, у конкретном случају, врши у оквиру извођења радова уговором названих радовима на санацији, затварању и рекултивацији несанитарне депоније сметлишта, не сматра се прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, осим промета добара, односно услуга који се врши у оквиру извођења тих радова, а који се односи на изградњу, односно санацију бунара мањег пречника који служе за мерење нивоа подземних вода, израду и постављање градилишне ограде и двокрилне колске градилишне капије и припремање радне површине која служи за постављање постројења за отплињавање (под условом да се под припремањем радне површине сматра бетонирање, односно асфалтирање) који се сматра прометом добара, односно услуга из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 42.99 – Изградња осталих непоменутих грађевина Уредбе о

класификацији делатности, а која је наведена у члану 2. став 1. тачка 8) Правилника.

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

15. Да ли обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта има право да ПДВ обрачунат од стране посредника при продаји пољопривредног земљишта одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-377/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Према одредбама члана 25. став 2. тачка 2) 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 промет земљишта ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет нема право на одбитак претходног пореза по том основу. С тим у вези, обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта нема право да ПДВ обрачунат од стране посредника при продаји пољопривредног земљишта одбије као претходни порез,

с обзиром на то да се предметна услуга не користи за промет из члана 28. став 1. Закона, тј. за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза.

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

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

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

Према члану 25. став 2. тачка 2) Закона, ПДВ се не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

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 (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, према 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 дуговог ПДВ, и то:

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

16. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – факултет остварује из буџета Републике Србије за пружање услуга образовања студентима чије се образовање финансира из тих средстава, на начин да се та средства користе за исплату плата запослених и покриће материјалних трошкова факултета, као и новчаних средстава уплаћених на име школарина за самофинансирајуће студенте

Порески третман реализације научно-истраживачких пројеката од стране факултета или научних института

Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – универзитет остварује од факултета за промет услуга који врши у оквиру обављања своје делатности (новчана средства названа чланарином, новчана средства на име дела школарине од самофинансирајућих студената и др.), као и

од научних института за промет услуга који врши у оквиру обављања своје делатности, названих чланарином

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-214/2019-04 од 10.7.2019. год.)

▪ У складу са чланом 25. став 2. тачка 13) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације који врше лица регистрована за обављање тих делатности, при чему ове делатности обављају у складу са прописима који уређују област предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања и професионалне преквалификације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши наведени промет нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

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

Сагласно наведеном, на накнаду за промет услуга високог образовања које пружа факултет, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – факултет нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга. С тим у вези, када обвезник ПДВ – факултет остварује новчана средства из буџета Републике Србије за пружање услуга образовања студентима чије се образовање финансира из тих средстава, на начин да се та средства

користе за исплату плата запослених и покриће материјалних трошкова факултета, као и новчана средства уплаћена на име школарина за самофинансирајуће студенте, та новчана средства сматрају се накнадом за промет услуга образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона.

Такође, новчана средства која оствари обвезник ПДВ – факултет из буџета Републике Србије на име школарине за докторске студије сматрају се накнадом за промет услуга образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона.

У складу са одредбама члана 29. став 1. тач. 4) и 7) Правилника о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 90/17, 119/17, 48/18 и 60/18, у даљем тексту: Правилник о ПДВ евиденцији), а узимајући у обзир да се, према закону којим се уређује високо образовање, студије, као услуге из области образовања које пружају факултети, организују и изводе у току школске године која, по правилу почиње 1. октобра и траје 12 месеци, мишљења смо да обвезник ПДВ – факултет исказује податак о накнади за наведене услуге образовања (за одређену школску годину) за порески период септембар (ако је реч о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарски месец), односно порески период јул–септембар (ако је реч о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарско тромесечје) у пољу 2.4 Обрасца ПОПДВ. Подаци о износима новчаних средстава оствареним у пореским периодима који претходе наведеним пореским периодима, а који се односе на конкретну школску годину, исказују се за те пореске периоде у пољу 2.7 Обрасца ПОПДВ.

Новчана средства која оствари обвезник ПДВ – факултет за покриће трошкова (или дела трошкова) који се односе на штампање монографија и трошкова службених путовања наставног особља у иностранство ради учешћа на међународним конференцијама, не сматрају се накнадом за услуге образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона. Подаци о износу ових новчаних средстава не исказују се у Обрасцу ПОПДВ.

▪ У складу са чланом 25. став 2. тачка 15) Закона, на промет услуга из области науке и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши наведени промет нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Лицем чија делатност није усмерена ка остваривању добити, у смислу става 2. овог члана, сматра се лице које је основано од стране Републике, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе и чији је власник Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе у потпуности или у већинском делу (став 4. члана 25. Закона).

Према члану 9. Правилника, услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 15) Закона, сматрају се услуге систематског стваралачког рада који се предузима ради откривања нових знања, с циљем подизања општег цивилизацијског нивоа друштва и коришћења тих знања у свим областима друштвеног развоја, које врше лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност.

Сагласно наведеном, с обзиром да се реализација научно-истраживачких пројеката од стране факултета или научних института сматра прометом услуга у складу са Законом, новчана средства која обвезник ПДВ – факултет, односно научни институт прима или треба да прими по том основу из буџета Републике Србије (из којих се исплаћују зараде и ауторски хонорари истраживача на пројекту, материјални трошкови за рад на пројекту и материјални трошкови факултета или научног института), а уз претпоставку да је реч о услугама из области науке у складу са чланом 25. став 2. тачка 15) Закона које пружају лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, сматрају се накнадом за промет услуга за који се ПДВ не обрачунава и не плаћа, при чему обвезник ПДВ – факултет, односно научни институт нема право на одбитак претходног пореза по основу промета тих услуга.

Подаци о накнади за промет услуга из области науке из члана 25. став 2. тачка 15) Закона, које пружају обвезници ПДВ – факултети, односно научни институти на основу уговора о реализацији научно-истраживачких пројеката, исказују се, у складу са одредбама члана 29. став 1. тач. 4) и 7) Правилника о ПДВ евиденцији, у пољу 2.4 Обрасца ПОПДВ за порески период у којем је конкретни пројекат завршен, док се подаци о новчаним средствима примљеним за те пројекте у другим пореским периодима исказују у пољу 2.7 Обрасца ПОПДВ.

▪ На накнаду за промет услуга високог образовања које пружа обвезник ПДВ универзитет, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – универзитет нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга. С тим у вези, када обвезник ПДВ – универзитет остварује од факултета новчана средства за промет услуга који врши у оквиру обављања своје делатности (новчана средства названа чланарином, новчана средства на име дела школарине од самофинансирајућих студената и др.), та новчана средства сматрају се накнадом за промет услуга за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза у складу са чланом 25. став 2. тачка 13) Закона. С тим у вези, обвезник ПДВ – универзитет сходном применом одредаба члана 29. став 1. тач. 4) и 7) Правилника о ПДВ евиденцији исказује податак о накнади за наведене услуге (за одређену школску годину) за порески период септембар (ако је реч о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарски месец), односно порески период јул – септембар (ако је реч о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарско тромесечје) у пољу 2.4 Обрасца ПОПДВ. Подаци о износима новчаних средстава оствареним у пореским периодима који претходе наведеним пореским периодима, а који се односе на конкретну школску годину, исказују се за те пореске периоде у пољу 2.7 Обрасца ПОПДВ.

За разлику од наведеног, када обвезник ПДВ — универзитет остварује од научних института новчана средства за промет

услуга који врши у оквиру обављања своје делатности, названа чланарином, предметна новчана средства сматрају се накнадом за промет услуга за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Имајући у виду да је, у конкретном случају, реч о континуираним услугама за које се, на основу посебне одлуке, накнада наплаћује периодично – месечно (до 10-ог у месецу за текући месец), са аспекта Закона сматра се да је промет услуга настао последњег дана конкретног периода, што значи да се подаци о промету тих услуга исказују у пољу 2.4 Обрасца ПОПДВ за порески период у којем су предметна новчана средства наплаћена, односно требала да буду наплаћена.

▪ За промет услуга из члана 25. став 2. тач. 13) и 15) Закона не постоји обавеза издавања рачуна у складу са Законом и Правилником 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).

17. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на Западном Балкану – FAIR III” финансираног од стране Владе Републике Аустрије, у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-250/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да

се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено. Процедура за остваривање пореског ослобођења прописана је Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС”, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 104/18 и 16/19).

С тим у вези, на промет добара и услуга који се, у оквиру реализације пројекта „За активну инклузију и права Ромкиња на Западном Балкану – FAIR III” (број уговора: 828500/2019) финансираног од стране Владе Републике Аустрије, у складу са Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Републике Аустрије о општим одредбама и условима развојне сарадње („Службени гласник РС – Међународни уговори“ бр. 105/09, у даљем тексту: Споразум), врши лицима из члана 27. став 1. тач. 1) и 2) Правилника (донатору, имплементарном и подимплементарном партнеру) ПДВ се не обрачунава и не плаћа имајући у виду да је Споразумом предвиђено изузеће од плаћања пореза.

Према томе, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, уз испуњење прописаних услова, може да оствари обвезник ПДВ који промет добара и услуга непосредно врши „CARE International u Bosni i Hercegovini” као лицу из члана 27. став 1. тачка 2) Правилника. Међутим, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза не може се остварити за промет добара и услуга који обвезник ПДВ врши Ромском женском центру „БИБИЈА” и другим лицима, који се не сматрају лицима из 27. став 1. тач. 1) и 2) Правилника.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Правилно утврђивање основице пореза на добит правних лица у случају постојања потврђене рачуноводствене грешке која је у целости отклоњена

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-705/2019-04 од 27.8.2019. год.)

Према одредби члана 6. 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), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит.

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

Имајући у виду цитиране законске одредбе, у случају постојања потврђене рачуноводствене грешке која је (како наводите у поднетом допису) у целости отклоњена правилном применом МРС, односно МСФИ, на основу чега је ревизор потврдио да је предметна рачуноводствена грешка исправљена, сматрамо да основ за утврђивање опорезиве добити представља искључиво добит исказана у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин прописан Законом. Сходно томе, уколико

се неспорно утврди да је биланс успеха сачињен у одређеном пореском периоду у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, добит исказана у том билансу успеха представља основ за утврђивање опорезиве добити.

2. Исказивање сразмерног износа улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица на Обрасцу СУ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-602/2019-04 од 08.8.2019. год.)

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

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива добит (члан 50а став 4. Закона).

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр 24/14 ... 101/16, у даљем тексту: Правилник) и исказује на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средства за која је извршено улагање по основу ког се

признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане на редном броју 4. Обрасца СУ).

У смислу одредаба члана 6. Правилника, под редним бројем 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу, а под редним бројем 4. Обрасца СУ уноси се вредност укупних основних средстава обвезника, укључујући основна средства евидентирана под редним бројем 3. овог обрасца, као и друга основна средства која су евидентирана у пословним књигама обвезника, при чему се под овим редним бројем не уносе се подаци о основним средствима која нису стављена у употребу, као ни аванси за набавку основних средства.

Улагања извршена у основна средства у току трајања пореског ослобођења обвезник исказује у Обрасцу СУ у којем је претходно утврдио проценат умањења обрачунатог пореза и по том основу утврђује нову сразмеру улагања на начин прописан овим правилником (члан 6. став 6. Правилника).

Имајући у виду да се сразмера улагања утврђује за сваки порески период за време трајања пореског подстицаја (десет година), обвезник, у смислу Закона и Правилника, сва (евентуална) нова улагања у основна средства извршена у периоду трајања пореског ослобођења исказује у Обрасцу СУ, и уколико је неопходно коригује сразмеру, односно проценат умањења обрачунатог пореза.

Према томе, уколико обвезник (који порески подстицај користи закључно са 2021. годином) изврши (нова) улагања у основна средства у току 2020. и 2021. године, износ извршених улагања уноси на ред. бр. 1, односно 3. и 4. Обрасца СУ, који подноси за наведене године – пореске периоде.

3. Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-434/2019-04 од 30.7.2019. год.)

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

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена опорезива добит (члан 50а став 4. Закона).

У складу са чланом 50и став 3. Закона, право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона, не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици, као и за основна средства, и то за: ваздухоплове и пловне објекте који се не користе за обављање делатности; путничке аутомобиле, осим аутомобила за такси превоз, *rent-a-car*, обуку возача и специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике; намештај, осим намештаја за опремање хотела, мотела, ресторана, омладинских, дечијих и радничких одмаралишта; тепихе; уметничка дела ликовне и примењене уметности и украсне предмете за уређење простора; мобилне телефоне; клима уређаје; опрему за видео надзор; огласна средства, као и алат и инвентар са калкулативним отписом.

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се

на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/14 ... 8/19, у даљем тексту: Правилник) и исказује на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане на редном броју 4. Обрасца СУ).

Обвезник који је обављао делатност пре пореског периода у коме је први пут извршио улагања по члану 50а Закона, под редним бројем 4. исказује податак о износу улагања исказаних на редном броју 1. укључујући и набавну вредност основних средстава за која, у моменту стицања права на пореско ослобођење, не испуњава услов за остваривање права на пореско ослобођење у смислу члана 50а Закона (нпр. набављено основно средство, за које није извршено плаћање добављачу), увећаних за износ набавне вредности затечених основних средстава, као и осталих основних средстава евидентираних у пословним књигама обвезника, умањене по основу исправке вредности тих основних средстава (у даљем тексту: садашња вредност основних средстава) за која обвезник нема право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, на последњи дан периода у коме је испунио услове за коришћење овог ослобођења. На редном броју 4. обвезник исказује износ садашње вредности основних средстава за која не остварује право на ово пореско ослобођење, и то у истом износу до истека пореског ослобођења из члана 50а Закона (члан 6. став 5. Правилника).

Имајући у виду наведено, обвезник који је обављао делатност пре пореског периода у коме је први пут извршио улагања по члану 50а Закона, а који је у периоду улагања извршио набавку основних средстава за која не остварује право на предметни порески подстицај у складу са чланом 50и Закона, приликом утврђивања сразмере улагања, на редном броју 4. Обрасца СУ уноси, између осталог, садашњу вредност основних средстава из члана 50и став

3. Закона (на последњи дан пореског периода у којем је испунио услове за коришћење предметног пореског подстицаја).

4. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица у поступку намирења потраживања у стечајном поступку

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-585/2019-04 од 19.7.2019. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тач. 2), 3), 4) и 5) 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:

2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада);

3) камата;

4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике;

5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

У смислу члана 40. став 8. Закона, порез по решењу обрачунава се и плаћа, између осталог, на приходе из става 1. тач. 2), 3), 4) и 5) овог члана које нерезидентно правно лице оствари по основу намирења потраживања у поступку извршења, односно у сваком другом поступку намирења потраживања, у складу са законом.

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (нерезидент), на основу уговора о купопродаји робе, закљученим са резидентним правним лицем (резидент), извршило је авансну уплату купопродајне цене. С обзиром да резидент није извршио своју уговорну обавезу, тј. није испоручио предметну робу, нерезидент је, ради наплате дуга, против резидента поднео тужбу на основу које је надлежни суд донео пресуду којом је усвојен тужбени захтев нерезидента (као тужиоца у предметном спору). Имајући у виду да је над резидентом отворен стечај, нерезидент је своје потраживање (настало по основу уговора о купопродаји) пријавио у стечајном поступку и на тај начин остварио приход.

С тим у вези, на приход који је, у конкретном случају, остварио нерезидент (као стечајни поверилац) у поступку намирења потраживања из стечајне масе стечајног дужника (резидента), не обрачунава се и не плаћа порез, имајући у виду да се ради о приходу који је настао по основу закљученог уговора о купопродаји робе, а не о приходу из става 1. тач. 2), 3), 4) и 5) члана 40. Закона.

5. Порески третман прихода корисника буџетских средстава који се, са аспекта позитивних прописа, не сматрају сопственим приходима корисника буџетских средстава

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-139/2019-04 од 10.7.2019. 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 члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, обвезник који примењује контни план за буџетски систем, а укључен је у консолидовани рачун трезора, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН – Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни план за буџетски систем за период од ___ до ___ 201 . године.

У Образац ПБН уносе се подаци исказани на одговарајућим позицијама ОП у колони 5 Обрасца 2 – Биланс прихода и расхода, који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова („Службени гласник РС”, бр. 18/15).

Како произилази из садржине поднетог дописа, законом којим се уређује буџетски систем одређеном броју корисника буџетских средстава укинута су подрачуни сопствених прихода, па, сходно томе, они више нису у обавези да састављају Образац 2 – Биланс прихода и расхода, већ се ти подаци налазе у главној књизи одговарајућег трезора.

С тим у вези, мишљења смо да корисници буџетских средстава којима су укинута подрачуни сопствених прихода и који нису у обавези да састављају Образац 2 – Биланс прихода и расхода, при чему су средства која су се на те подрачуне уплаћивала постала

јавни приходи, нису обвезници пореза на добит правних лица по основу предмета прихода.

6. Порески третман расхода по основу исправке вредности појединачних потраживања која су обухваћена унапред припремљеним планом реорганизације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-51/2019-04 од 10.7.2019. год.)

У складу са чланом 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 отписана као ненаплатива;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Према ставу 2. истог члана 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.

У складу са чланом 16. став 4. Закона, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, на терет расхода признаје се отпис вредности

појединачних потраживања која су обухваћена унапред припремљеним планом реорганизације (у даљем тексту: УППР), који је потврђен правоснажним решењем донетим у складу са законом којим се уређује стечај.

Сходно члану 16. став 7. Закона, 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.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је у пореском билансу поднетом за 2017. годину исказао расход по основу исправке вредности потраживања који није био признат у том пореском периоду. Исто потраживање обухваћено је УППР-ом који је потврђен правоснажним решењем 20.12.2018. године, па се, с тим у вези, поставило питање да ли обвезник, по наведеном основу, може умањити опорезиву добит за 2018. годину, исказивањем предметног расхода под редним бројем 28. Обрасца ПБ 1, који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/2014 ... 8/2019, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно наведеним законским одредбама, сматрамо да у пореском билансу, који подноси за 2018. годину, обвезник може под редним бројем 28. Обрасца ПБ 1 да искаже расход по основу исправке вредности потраживања (који није био признат у претходном пореском периоду), имајући у виду да се под тим редним бројем, а у складу са чланом 3. Правилника, исказује расход по основу исправке вредности појединачних потраживања који није био признат у пореском периоду у којем је исказан, али се признаје у пореском периоду у којем су испуњени услови из члана 16. Закона. Према томе, предметни расход се признаје у пореском периоду (2018. године) у којем је УППР, у конкретном случају, постао правоснажан.

7. Порески третман износа који је физичко лице уплатило спортском удружењу на име новчаног доприноса

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00427/2019-04 од 10.7.2019. год.)

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

Сходно члану 1. став 4. Закона, недобитном организацијом из става 3. овог члана сматра се, између осталог, удружење.

У смислу прописа којима се уређује спорт, спортско удружење је добровољна недобитна организација заснована на слободи удруживања више физичких и/или правних лица, организована на основу статута и основана ради остваривања заједничког циља у области спорта, при чему спортско удружење може стицати средства и остваривати приход од прилога, чланарине, донација и поклона, субвенција, наслеђа, камата на улоге, закупнине, дивиденди, услуга, спонзорства и других комерцијалних, маркетиншких, пословних и привредних делатности и активности, у складу са законом.

Приход недобитне организације, остварен по основу прилога, чланарина, донација и поклона, не сматра се приходом оствареним на тржишту, и није предмет опорезивања у складу са Законом.

Према томе, уколико предметни допринос који сте уплатили спортском удружењу, по својој суштини представља прилог, чланарину, донацију или поклон, исти се не сматра приходом спортског удружења оствареним на тржишту, и, с тим у вези, не опорезује се у складу Законом.

8. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-22/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Према одредби члана 40. став 1. тачка 5) 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 накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Одредба члана 40. став 1. тачка 5) Закона примењује од 1. априла 2018. године, сагласно члану 19. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 113/17), при чему напомињемо да се закључно са 31. мартom 2018. године примењивала законска одредба у складу са којом се опорезивао приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сходно одредбама члана 71. ст. 1. и 3. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен, а пореска пријава за порез по одбитку из става 1. овог члана подноси се у року од три дана од дана исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом.

Порез по одбитку из става 1. овог члана обрачунава се и плаћа по прописима који важе на дан остваривања, односно исплате прихода (члан 71. став 4. Закона).

Правилником о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 18/18, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређују врсте услуга из члана 40. став 1. тачка 5) Закона.

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (нерезидент), на основу уговора закљученог са резидентним правним лицем (резидент), упућује своје запослене код резидента у циљу, како наводите у поднетом допису, пружања техничке подршке, и подршке у различитим областима, као што су продаја и маркетинг, финансије, људски ресурси, услуге супервизије, управљање у производним погонима, рачуноводство, контрола финансија, унапређење и развој и др. Плаћања за пружене услуге (а на основу фактура испостављених у току 2017. и 2018. године) резидент врши у 2019. години.

Прематоме, а имајући у виду да се порез по одбитку обрачунава и плаћа у складу са прописима који важе на дан остваривања, односно исплате прихода, на плаћања која, у конкретном случају, резидент врши (нерезиденту) у току 2019. године, обрачунава се и плаћа порез по одбитку, уколико се ради о плаћањима за услуге из члана 40. став 1. тачка 5) Закона и Правилника.

9. Порески третман прихода који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу услуге која се односи на израду архитектонског пројекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-204/2019-04 од 10.7.2019. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) 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 накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће били пружене или коришћене.

Правилником о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 18/18, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређују врсте услуга из члана 40. став 1. тачка 5) Закона.

Сходно одредби члана 4. став 1. Правилника, услугама из области правног и пословног саветовања сматрају се услуге које се односе на сваки облик правног и пословног саветовања, а нарочито услуге пореског саветовања, адвокатске услуге, услуге управљања резидентним правним лицем, као и свака врста давања савета и консултација у вези са пословањем резидентног правног лица.

Услугама из става 1. овог члана не сматрају се одржавање семинара, предавања, радионица, као и услуге посредовања у промету добара и услуга (члан 4. став 2. Правилника).

У конкретном случају, нерезидентно правно лице пружа резидентном правном лицу услугу која се односи на израду архитектонског пројекта. С тим у вези, приход који нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица по основу накнаде за пружену услугу, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

10. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу накнаде од пружене услуге заступања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-406/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 5) 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 стопа од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о врстама услуга по основу којих нерезидентно правно лице остварује приход који се опорезује порезом по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 18/18, у даљем тексту: Правилник), услугама из области правног и пословног саветовања сматрају се услуге које се односе на сваки облик правног и пословног саветовања, а нарочито услуге пореског саветовања, адвокатске услуге, услуге управљања резидентним правним лицем, као и свака врста давања савета и консултација у вези са пословањем резидентног правног лица.

Услугама из става 1. овог члана не сматрају се одржавање семинара, предавања, радионица, као и услуге посредовања у промету добара и услуга (члан 4. став 2. Правилник).

Сходно одредбама закона који уређује облигационе односе, уговором о посредовању обавезује се посредник да настоји наћи

и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен.

Сагласно наведеном, уколико нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход по основу пружене услуге посредовања (у смислу проналажење купца и корисника добара и услуга резидентног правног лица), приход остварен по том основу није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретност коју је обвезник који води пословне књиге – велико правно лице, стекло у току 2019. године, по одлуци суда, ако тај обвезник након почетног признавања вредновање непокретности врши по фер вредности и ако ту непокретност у пословним књигама евидентира као средство стечено наплатом потраживања (а не као основно средство)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00474/2019-04 од 16.8.2019. 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.

За непокретност из ст. 1. и 8. овог члана и члана 7а став 6. овог закона, за експлоатациона поља и за објекте из члана 7. став 6. овог закона, коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година) или у текућој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске, основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом ст. 1. до 8. и става 10. овог члана.

Према одредби члана 20. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18), за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Према томе, основица пореза на имовину за 2019. годину за непокретност обвезника који води пословне књиге који је, према прописима којима се уређује рачуноводство, разврстан у велико правно лице и који вредност непокретности у пословним књигама исказује по фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, за коју је пореска обавеза настала у 2019. години, по основу судске одлуке, јесте набавна вредност те непокретности исказана у пословним књигама обвезника.

2. Да ли физичко лице, које је при куповини првог стана остварило право на рефундацију пореза на додату вредност, након чега је раскинуло уговор по основу кога је купљен први стан (који је извршен) и потом купило стан од физичког лица и уговором преузело обавезу да плати порез на пренос апсолутних права, има право на рефундацију плаћеног пореза на пренос апсолутних права плаћеног код куповине тог – „другог” стана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00061/2019-04 од 14.8.2019. год.)

Према одредби члана 31а став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02,

80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40 m² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 m² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Према одредби члана 31б став 1. Закона, право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а овог закона нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а овог закона.

Законом о порезима на имовину није прописано право на рефундацију пореза на пренос апсолутних права, као ни ослобођење од пореза на пренос апсолутних права код куповине другог стана. На пренос права својине на стану купцу првог стана остварује се пореско ослобођење кад су за то прописани услови. Да би се остварило ослобођење од пореза на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са Законом, између осталих, услови су и да физичко лице које купује први стан 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога стиче први стан није имало у својини, односно у сусвојини, стан на територији Републике Србије, односно да купац на основу прве куповине стана није остварио право на рефундацију пореза на додату вредност.

Према томе, кад је физичко лице по основу закљученог и извршеног уговора (како наводите, цена је плаћена, стан предат купцу у посед, купац се уселио у стан) стекло „први” стан у Републици Србији и као купац „првог” стана остварило рефундацију пореза на додату вредност, након чега је раскинуло тај уговор и од физичких лица купило „други” стан за који пренос је решењем пореског органа утврђен порез на пренос апсолутних права, који је измирио купац као јемац (зато што је обавезу плаћања пореза преузео уговором о куповини стана иако је продавац обвезник пореза по том основу), нема законског основа да се физичком лицу – купцу „другог” стана које је код куповине тог стана платило порез на пренос апсолутних права, изврши рефундација плаћеног пореза.

3. Да ли се пореско ослобођење прописано одредбом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину може остварити само за објекте физичког лица које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписаног у регистар пољопривредних газдинстава, а који води пословне књиге,

или се може остварити и за објекте привредних друштава и задруга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00427/2019-04 од 13.8.2019. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на непокретности – објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште.

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

Трајним давањем другим лицима, у смислу става 3. овог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 4. Закона).

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

Према одредби члана 31. став 1. ЗПДГ, приходом од самосталне делатности сматра се приход остварен од привредних

делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Према томе, обвезник пореза на имовину може применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона остварити пореско ослобођење на објекте који су намењени и који се користе искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, који нису уступљени другом лицу уз накнаду при чему то уступање у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана, под условом да је:

– обвезник пореза на имовину – физичко лице уједно и обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства;

– обвезнику пореза на имовину – правном лицу пољопривреда претежна регистрована делатност.

Дакле, кад испуњава све прописане услове, по наведеном основу пореско ослобођење може остварити и правно лице.

4. Да ли се код утврђивања пореза на имовину за породичну кућу за становање која се састоји од два спрата који се користе за становање и подрума површине 115 m² (који се састоји од пет остава, предпростора и ходника) површина подрума урачунава у корисну површину тог објекта и ако се урачунава – колико износи просечна цена квадратног метра подрума, а колика стамбеног дела у екстра зони становања у Београду?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00619/2019-04 од 13.8.2019. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др.

закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна ободних зидова објекта (из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну подну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште (члан 6. став 2. тачка 2) Закона).

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се па основу просека просечних цена остварених у

граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Одредбама члана 6а став 1. Закона прописано је да се за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности 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.

Према томе, корисна површина куће за становање је збир подних површина између унутрашњих страна њених ободних зидова (независно од тога да ли је подна површина изнад или испод нивоа земљишта у које је та кућа инкорпорисана), при чему се у ту површину не укључују површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта и неадаптираних таванских простора, а укључује се површина испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз тај објекат. То значи да се у корисну површину куће за становање која је делом испод нивоа земљишта урачунава и површина тог дела тј. подрумског простора који се, како наводите, састоји од пет остава, предпростора и ходника.

Законом није прописана посебна група за разврставање објеката и њихових делова чија је подна површина испод нивоа земљишта, па се ни просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама (као елемента за утврђивање основице пореза на имовину), не утврђују посебно за такве непокретности. Стога се вредност куће за становање (која чини основицу пореза на имовину) обвезника који не води пословне књиге, која је

јединствена целина, а чија је подна површина делом испод нивоа земље, утврђује применом просечне цене Кућа за становање у зони у којој се она налази (под условом да је ту просечну цену јединица локалне самоуправе објавила на начин на који се објављују њени општи акти, до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину). Та вредност се може умањити за амортизацију у складу са чланом 5. став 3. Закона.

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе, сваке године. У конкретном случају, Скупштина града Београда је Одлуком о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину за 2019. годину („Службени лист града Београда”, бр. 108/18), коју је објавила 30. новембра 2018. године, утврдила и просечне цене квадратног метра Кућа за становање у екстра зони становања, чијом применом се утврђује порез на имовину за те куће, за 2019. годину, у износу од 223.043 динара.

5. Надлежност органа за наплату и контролу пореза на имовину за линијске инфраструктурне објекте – далеководе који се налазе на територији две или више јединица локалне самоуправе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00408/2019-04 од 09.7.2019. год.)

• Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем

тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 33. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем.

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

1) обвезнику који не води пословне књиге:

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

Према одредби члана 2. тач. 22) 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, 31/19 и 37/19 – др. закон, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни.

Одредбом тачке 22а тог члана прописано је да су објекти јавне намене – објекти намењени за јавно коришћење и могу бити објекти јавне намене у јавној својини по основу посебних закона (линијски инфраструктурни објекти, објекти за потребе државних органа, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе итд.) и остали објекти јавне намене који могу бити у свим облицима својине (болнице, домови здравља, домови за старе, објекти образовања, отворени и затворени спортски и рекреативни објекти, објекти културе, саобраћајни терминала, поште и други објекти).

Линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони ценовод, 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, као и објекти у њиховој функцији (члан 2. тачка 26) Закона о планирању и изградњи).

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Службени гласник РС”, бр. 108/13, 118/13, 101/17, 48/18 и 104/18), пореска пријава на Обрасцу ППИ-1 (коју подноси обвезник који води пословне књиге и порез на имовину утврђује самоопорезивањем), подноси се тако да се једном пореском пријавом обухвате све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је обвезник једно лице.

Дакле, кад се линијски инфраструктурни објекат – у конкретном случају далековод, простире на територије две или више јединица локалне самоуправе, обвезник пореза на имовину за тај објекат пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе за део који се налази на њеној територији.

- Према одредби члана 34. став 8. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13 и 68/14 – др. закон, у даљем тексту: Закон), која се примењивала од пореза на имовину за 2014. закључно са порезом за 2018. годину, пореска пријава из тог члана (за утврђивање пореза на имовину, односно о утврђеном порезу на имовину) подноси се органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази.

Према одредби члана 6. тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС”, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16, 104/16 – др. закон, 96/17, 89/18 и 95/18 – др. закон, у даљем тексту: Закон о финансирању локалне самоуправе), јединици локалне самоуправе припадају изворни

приходи остварени на њеној територији, у које се убраја и порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон.

Према одредби члана 60. Закона о финансирању локалне самоуправе, јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. тог закона почев од 1. јануара 2007. године.

Имајући у виду наведено, код утврђивања, наплате и контроле пореза на имовину примењује се територијални принцип, независно од врсте непокретности (што значи и за електроенергетску мрежу, односно далеководе). С тим у вези, порез на имовину наплаћује и контролише свака јединица локалне самоуправе за непокретности на њеној територији и припада јој приход остварен по том основу. Почев од пореза на имовину за 2014-у годину, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем па пореском пријавом коју подноси треба да обухвати све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је то лице обвезник. Стога, кад се непокретност, па и далековод, налази на територији две или више јединица локалне самоуправе, пореска пријава се подноси свакој јединици локалне самоуправе за део непокретности на њеној територији.

С тим у вези, нема основа да Министарство финансија „изда мишљење или инструкцију” да се за протекли период пореске пријаве подносе и плаћање пореза на имовину врши друкчије него што је то прописано Законом.

Напомињемо да је по истоветном питању ово министарство дало више мишљења (нпр. број: 430-00-00642/2018-04 од 18.01.2019, број: 430-00-00300/2017-04 од 22.06.2017, број: 011-0000427/2017-04 од 30.05.2017, број: 430-00-00176/2017-04 од 11.05.2017...).

▪ Према одредби члана 10. став 2. тач. 1) и 4) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник

РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18), у порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

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

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

Према томе, право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза обвезник пореза на имовину може остварити у складу са законом којим су уређени порески поступак и пореска администрација.

6. а) Да ли правно лице које је у мају 2019. године купило земљиште (и за њега постало обвезник пореза на имовину) на којем у току 2020. године планира изградњу стамбене зграде, има право на ослобођење од пореза на имовину за 2019. годину, ако је у пословним књигама обвезника евидентирано као добро намењено даљој продаји и тренутно се не користи?
б) Да ли обвезник који је 2018. године купио земљиште и објекат и у пословним књигама их евидентирао као добра намењена даљој продаји, има право на ослобођење од пореза на имовину за 2019. годину, ако је у 2019. години одлучио да постојећи објекат сруши (и започео са рушењем) и изгради нову стамбену зграду са становима за продају; да ли у овом случају за 2018. годину у којој је (стекао наведене непокретности и) остварио пореско ослобођење, треба да

поднесе измењену пореску пријаву и ако треба – на који начин утврђује пореску основицу за 2018. и 2019. годину?

в) Да ли правно лице које је поднело пријаву о утврђеном порезу на имовину за 2018. годину након чега је у септембру 2018. године купило непокретности за које није поднело пореску пријаву (јер би то била друга измена утврђеног пореза), подноси другу измењену пореску пријаву након чега му надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку канцеларијске контроле утврђује да ли је порез правилно обрачунат и обрачунава камату?

г) Ко је обвезник пореза на имовину ако се између два правна лица закључи уговор о купопродаји кабловско-дистрибутивног система, који није потврђен од стране јавног бележника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00395/2018-04 од 02.7.2019. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 12. став 6. Закона, порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, које се не користе, не плаћа се за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години.

Према томе, правно лице које је у току 2019. године купило неизграђено земљиште и по том основу постало обвезник пореза на имовину, пореско ослобођење за то земљиште може остварити за 2019. и 2020. годину – под условима да то земљиште од дана закључења уговора о купопродаји (као дана настанка пореске обавезе), исказује у својим пословним књигама као добро намењено

даљој продаји и ако га не користи. То подразумева и да су испуњени услови за такво евидентирање у пословним књигама, према прописима којима се уређује рачуноводство (нпр. да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретно земљиште, да га није уступио другом лицу на коришћење, да је доступно за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продаје таквог земљишта, да је његова продаја врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника посвећен плану за продају тог земљишта и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана већ почео, да је земљиште активно присутно на тржишту по цени која је разумна у односу на његову вредност ...).

Имајући у виду наведено, мишљења смо да нема основа да се применом одредбе члана 12. став 6. Закона оствари ослобођење од пореза на имовину за 2019. годину за земљиште које је правно лице у 2019-ој години купило ради изградње стамбене зграде на том земљишту (које намерава да изврши наредне године).

б) Према одредби члана 7. став 9. Закона, која се примењује почев од пореза за 2019. годину, за непокретност из ст. 1. и 8. тог члана и члана 7а став 6. Закона, за експлоатациона поља и за објекте из члана 7. став 6. Закона, коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година) или у текућој години након почетка пословне године обвезника која је различита од календарске, основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом члана 7. ст. 1. до 8. и става 10. Закона.

Према одредби члана 7. став 9. Закона, која се примењивала до 31. децембра 2018. године (што значи за пореску 2018. годину), за непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради,

стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година), основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом ст. 1. до 8. и става 10. тог члана.

Дакле, кад је порески обвезник у 2018. години купио земљиште са објектом (изграђеним на том земљишту), које не користи и које од дана закључења уговора о купопродаји евидентира у пословним књигама као добра намењена даљој продаји, па у 2019. одлучи да сруши постојећи објекат и изгради „нову” стамбену зграду са становима за продају, пореско ослобођење за те непокретности за 2018. може се остварити ако су били испуњени услови за такво евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство (да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретно земљиште и објекат, нити их је уступило другом лицу на коришћење, да су непокретности у току 2018. године биле доступне за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продаје такве имовине и да је продаја била врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника био посвећен плану за продају тих непокретности и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана почео, да су непокретности биле активно присутне на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност...). Да ли су наведени услови били испуњени фактичко је питање, које на основу расположивих доказа, у сваком конкретном случају цени надлежни орган јединице локалне самоуправе.

Ако је порески обвезник земљиште и објекат купљене у 2018. години од дана закључења уговора у пословним књигама евидентирао као добра намењена даљој продаји, при чему нису били испуњени услови за такво евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство, нема основа да се за те непокретности

применом члана 12. став 6. Закона оствари пореско ослобођење. Основица пореза на имовину за те непокретности за пореску 2018. годину јесте набавна вредност непокретности (земљишта и објекта) исказана у пословним књигама тог обвезника. Код утврђивања пореске основице за 2019. годину за непокретност стечену у 2018. години, није од утицаја да ли је обвезник за ту непокретност за 2018. годину остварио пореско ослобођење или је утврдио порез на основицу коју чини набавна вредност.

Ако је обвезник у 2018. години утврдио пореско ослобођење за непокретност за коју то право није имао, дужан је да поднесе измењену пореску пријаву у којој је та грешка отклоњена. Међутим, ако је обвезник за 2018. годину остварио право на пореско ослобођење у складу са Законом али непокретност није успео да прода иако је била намењена даљој продаји и од стране обвезника спровођене прописане активности да би као таква била евидентирана у пословним књигама и продата, због чега је обвезник у 2019. години одустао од продаје – није дужан да за 2018. годину подноси измењену пореску пријаву.

Ако обвезник у 2019. години сруши објекат за који је за 2019. годину утврдио порез, у року од 30 дана након што је срушио објекат дужан је да поднесе пореску пријаву којом пријављује престанак пореске обавезе на том објекту од дана када га је срушио и да у тој пријави умањи претходно утврђени порез за 2019. годину – за припадајући порез за објекат који је срушио, за период од дана када је објекат срушен до 31. децембра 2019. године.

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

Пореска пријава подноси се и за имовину за коју обвезник има право на пореско ослобођење (члан 33в став 3. Закона).

Сагласно члану 40. ст. 1. до 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава). Првобитно поднета пореска пријава не враћа се пореском обвезнику. Поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута подношењем измењене пореске пријаве.

Дакле, правно лице које је поднело пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за 2018. годину након чега је у септембру 2018. године купило непокретности за које није поднело пореску пријаву, дужно је да настанак пореске обавезе на купљеној непокретности пријави надлежном органу јединице локалне самоуправе подношењем пореске пријаве, у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе за конкретну непокретност (под претпоставком да за ту непокретност није поднео пореску пријаву преко јавног бележника који је саставио, односно потврдио уговор о купопродаји те непокретности).

Ако порески обвезник установи да поднета пореска пријава садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да у роковима прописаним ЗПППА поднесе измењену пореску пријаву ради отклањања те грешке или пропуста.

Дакле, потребно је разликовати пореску пријаву од измењене пореске пријаве. Пореска пријава се подноси увек када је то чланом 33в Закона прописано (за имовину за коју настане или престане пореска обавеза, за имовину за коју обвезнику престане пореско ослобођење у складу са чланом 12. ст. 3. и 4. Закона...).

Измењена пореска пријава подноси се само кад поднета пореска пријава о утврђеном порезу на имовину, која је поднета надлежном органу јединице локалне самоуправе, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте. Само за измењену пореску пријаву прописано је ограничење – да се може поднети највише два пута.

Напомињемо да, сагласно члану 4. став 1. тачка 1) Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 108/13, 118/13, 101/17, 48/18 и 104/18), измењена пореска пријава у односу на податке у поднетој пореској пријави, садржи измењене податке и податке који остају исти.

Примера ради, ако је обвезник пореза на имовину поднео пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за 2018. годину, након чега је у септембру исте године купио непокретност, за новостечену непокретност обвезник подноси пореску пријаву о утврђеном порезу за пореску 2018. годину (у којој увећава утврђени порез за ту годину за порез за купљену непокретност утврђен за период од дана куповине до 31.12.2018. године), а не измењену пореску пријаву. Ако је након тога купио још једну непокретност у 2018. години, подноси пореску пријаву за ту непокретност. Ако је након тога у 2018. години разменом стекао још једну непокретност, подноси пореску пријаву за ту непокретност... Ако је у поднетој пореској пријави начинио грешку или пропуст, тада подноси измењену пореску пријаву у којој грешку или пропуст отклања (а не ради пријаве настанка пореске обавезе за новостечену непокретност).

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

Према томе, обвезник пореза на имовину јесте оно правно лице које је ималац права, корисник односно држалац непокретности, на које се порез на имовину плаћа сагласно одредбама Закона. Услови за пуноважност уговора којим се врши пренос непокретности не уређују се прописима којима се уређују порези на имовину.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман примања у случају када се врше давања запосленима из средстава синдиката која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава у складу са колективним уговором, тако што издваја и уплаћује (ставља на располагање) одређена средства на рачун синдиката за потребе превенције радне способности, рекреацију и рехабилитацију запослених (чланова синдиката)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-388/2019-04 од 12.8.2019. год.)

Имајући у виду наводе у захтеву, сагласно колективном уговору, послодавац уплаћује репрезентативним синдикатима одређени новчани износ, тако што издваја средства – која су као обрачунска величина одређена у одређеном процентуалном износу од масе исплаћених зарада у предузећу и уплаћује их синдикатима (код послодавца) за сврху превенције радне способности, рекреације и рехабилитације запослених (чланова синдиката).

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

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).

Изузетно од члана 14. овог закона не плаћа се порез на зараде на издатке послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту (издаци за изградњу и/или набавку опреме за рекреацију на радном месту), накнаде трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца (члан 18а став 1. Закона)

Сагласно одредби члана 18а став 2. Закона, право на пореско ослобођење из става 1. овог члана може се остварити само уколико се активности колективне рекреације запослених из става 1. овог члана спроводе у складу са актима послодавца и уколико сви запослени послодавца имају право на рекреацију исте врсте, квалитета и обима.

Право на пореско ослобођење из става 1. овог члана постоји у случају организовања спортских догађаја, односно активности запослених, под условом да се они спроводе на основу образложене одлуке послодавца, при чему право учешћа на њима има и користи га значајан број запослених код послодавца (члан 18а став 4. Закона).

Правилником о остваривању права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације, спортских догађаја и активности за запослене („Службени гласник РС”, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређују услови за остваривање права на пореско ослобођење у вези са издацима послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту, накнадама трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Одредбом члана 46. став 1. Колективног уговора предметног привредног друштва (у даљем тексту: Колективни уговор), прописано је да се превенција радне инвалидности, рекреација и рехабилитација запослених обезбеђује на начин који унапређује заштиту здравља запослених и спроводи се уз учешће синдиката.

Послодавац је у обавези да на посебан рачун репрезентативног синдиката уплати средства за превенцију радне инвалидности, рекреацију и рехабилитацију запослених, месечно сваком синдикату најмање у висини 0,3% од масе средстава исплаћених за зараде запосленима код послодавца (члан 46. став 2. Колективног уговора).

Сагласно одредби члана 46. став 4. Колективног уговора, репрезентативни синдикати су дужни да послодавцу подносе извештаје о утрошеним средствима из става 2. овог члана, на кварталном нивоу.

Имајући у виду наведено, у случају када се врше давања запосленима из средстава синдиката, која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава у складу са колективним уговором, тако што издваја и уплаћује (ставља на располагање) одређена средства на рачун синдиката, у конкретном случају, за потребе превенције радне способности, рекреацију и рехабилитацију запослених (чланова синдиката), сматрамо да такво примање представља примање запосленог које има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона.

Напомињемо да је за остваривање права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације запослених, као и спортских догађаја и активности, неопходно да буду испуњени услови прописани Законом и Правилником.

С обзиром да се у погледу плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде, као претходно поставља питање какав је карактер наведеног примања запосленог са становишта 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), потребно је да се обратите Министарству за рад, запошљавање,

борачка и социјална питања као ресорно надлежном за давање мишљења о примени наведеног закона.

2. Порески третман накнаде трошкова колективне рекреације запослених

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1054/2019-04 од 12.8.2019. год.)

Према наводима у захтеву, привредно друштво свим својим запосленима, а на основу уговора закљученог са теретаном, обезбеђује бесплатну рекреацију у теретани тако да сваки запослени у складу са својим жељама и распоредом може у току месеца да искористи одређени број термина у теретани.

Према одредби члана 14. 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), 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.

Одредбом члана 18а став 1. Закона прописано је да се изузетно од члана 14. овог закона не плаћа порез на зараде на издатке послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту (издаци за изградњу и/или набавку опреме за рекреацију на радном месту), накнаде трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја

и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Право на пореско ослобођење може да се оствари само уколико се активности колективне рекреације запослених из члана 18а став 1. Закона спроводе у складу са актима послодавца и уколико сви запослени послодавца имају право на рекреацију исте врсте, квалитета и обима (члан 18а став 2. Закона).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника о остваривању права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације, спортских догађаја и активности за запослене („Службени гласник РС”, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник) прописано је да пореско ослобођење за примања по основу накнаде трошкова колективне рекреације запослених може да се оствари:

1) ако је општим актом послодавца уређено право на рекреацију запослених на начин да се врши накнада трошкова по том основу;

2) ако је колективна рекреација запослених доступна свим запосленима под истим условима, односно да је исте врсте, квалитета и обима за све запослене;

3) ако је таква накнада трошкова документована на начин да се може утврдити врста и висина трошкова;

4) ако се накнада трошкова колективне рекреације запослених врши директним плаћањем на рачун добављача. .

Према одредбама члана 3. став 2. Правилника, накнада трошкова колективне рекреације из става 1. овог члана подразумева:

1) закуп термина у спортској хали или другом објекту подобном за колективну рекреацију у одређеном временском периоду;

2) обезбеђивање запосленима коришћења спортских или рекреативних услуга (теретана, базен, затворени или отворени спортски терен или терени за рекреацију и сл.);

3) обезбеђивање запосленима могућности коришћења спортских или рекреативних услуга код различитих пружаоца

услуга, уколико је свим запосленима доступан исти број и врста различитих пружаоца услуга под истим условима (омогућавање истовременог приступа различитим теретанама, базенима, затвореним или отвореним спортским теренима или теренима за рекреацију).

Према одредби члана 3. став 4. Правилника послодавац се може определити за појединачну накнаду трошкова колективне рекреације запослених из става 2. овог члана или било коју комбинацију накнаде трошкова колективне рекреације запослених, уколико таква комбинација накнаде трошкова колективне рекреације запослених испуњава услове предвиђене ставом 1. овог члана.

Сагласно одредби члана 3. став 5. Правилника, рекреација исте врсте и квалитета, у смислу члана 18а Закона и члана 3. Правилника подразумева сваку врсту рекреације са циљем побољшања здравља запослених, без обзира на то да ли таква рекреација подразумева исту врсту спортске активности или дисциплине, коришћење истих спортских терена или садржаја за сваког запосленог, односно да ли таква рекреација подразумева истог пружаоца услуга односно истог организатора пружања услуга, за сваког запосленог.

Одредбом члана 13. став 5. 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) прописано је да се изузетно од става 1. тог члана закона, у основицу доприноса за запослене и за послодавце не урачунавају примања која запослени оствари од послодавца, на која се не плаћа порез на зараде сагласно закону којим се уређује порез на доходак грађана.

Имајући у виду наведено, у случају када послодавац обезбеди бесплатну колективну рекреацију за све запослене, тако што по основу трошкова предметне рекреације на терет својих средстава врши плаћање на рачун пружаоца услуге са којим је закључио уговор у вези са пружањем спортско-рекреативних услуга (у конкретном

случају, право рекреације у теретани где сваки запослени код послодавца, у складу са својим жељама и распоредом, може у току месеца да искористи исти број термина за вежбање) за запослене код послодавца, не плаћа се порез на зараде по основу примања запосленог уколико су испуњени услови прописани Законом и Правилником.

Примање које запослени оствари од послодавца по основу накнаде трошкова колективне рекреације, у случају када се на такво примање не плаћа порез на зараде сагласно Закону, не урачунава се у основицу доприноса за запослене и за послодавце.

3. Порески третман примања у случају када трошак по основу превенције радне инвалидности, рекреације и рехабилитације запослених, у висини од 50% од укупне цене по запосленом, запослени плаћа на терет својих средстава, а 50% плаћа синдикат из средстава која обезбеђује послодавац у складу са колективним уговором

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-114/2019-04 од 12.8.2019. год.)

Имајући у виду наводе у захтеву и достављене прилоге, сагласно колективном уговору, послодавац уплаћује синдикату одређени новчани износ, тако што издваја средства – која су као обрачунска величина опредељена у одређеном процентуалном износу од средстава исплаћених по основу зарада у предузећу и уплаћује их синдикату (код послодавца) за сврху превенције радне инвалидности и рехабилитације, као и рекреације запослених.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14

– др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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).

Изузетно од члана 14. овог закона не плаћа се порез на зараде на издатке послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту (издаци за изградњу и/или набавку опреме за рекреацију на радном месту), накнаде трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца (члан 18а став 1. Закона).

Сагласно одредби члана 18а став 2. Закона, право на пореско ослобођење из става 1. овог члана може се остварити само уколико се активности колективне рекреације запослених из става 1. овог члана спроводе у складу са актима послодавца и уколико сви запослени послодавца имају право на рекреацију исте врсте, квалитета и обима.

Право на пореско ослобођење из става 1. овог члана постоји у случају организовања спортских догађаја, односно активности запослених, под условом да се они спроводе на основу образложене одлуке послодавца, при чему право учешћа на њима има и користи га значајан број запослених код послодавца (члан 18а став 4. Закона).

Правилником о остваривању права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације, спортских догађаја и активности за запослене („Службени гласник РС”, бр. 50/19 у даљем тексту:

Правилник) ближе се уређују услови за остваривање права на пореско ослобођење у вези са издацима послодавца у циљу стварања и одржавања услова за рекреацију запослених на радном месту, накнадама трошкова колективне рекреације запослених, односно организовања спортских догађаја и активности запослених које се спроводе у циљу побољшања здравља запослених и/или изградњи бољих односа између самих запослених, односно запослених и послодавца.

Одредбом члана 72. став 1. Колективног уговора предметног привредног друштва (у даљем тексту: Колективни уговор), прописано је да је послодавац дужан да, уз исплату месечне зараде запосленима, обезбеди средства за превенцију радне инвалидности и рехабилитацију запослених у износу од 0,4% средстава исплаћених на име зараде.

Средства из става 1. овог члана уплаћују се на рачун Синдикалне организације (члан 72. став 2. Колективног уговора).

Право на коришћење средстава имају сви запослени по поднетом захтеву Комисији за расподелу средстава (члан 72. став 3. Колективног уговора).

Имајући у виду наведено, у случају када се врше давања запосленима из средстава синдиката, која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава у складу са колективним уговором, тако што издваја и уплаћује (ставља на располагање) одређена средства на рачун синдиката, у конкретном случају, за потребе превенције радне способности, рекреацију и рехабилитацију запослених (чланова синдиката), сматрамо да такво примање представља примање запосленог које има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона.

С тим у вези, у случају када трошак по основу превенције радне инвалидности, рекреације и рехабилитације запослених, у висини од 50% од укупне цене по запосленом, запослени плаћа на терет својих средстава, а 50% плаћа синдикат из средстава која обезбеђује послодавац у складу са колективним уговором, сматрамо

да такво примање (накнада трошкова у висини од 50% коју плаћа синдикат) има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона.

Напомињемо да је остваривање права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације запослених, као и спортских догађаја и активности уређено наведеним одредбама Закона и Правилником, као и да је за остваривање ослобођења неопходно да буду испуњени услови наведени тим прописима.

4. Порески третман прихода по основу годишње награде физичким лицима за дело које представља највредније достигнуће у граду у одређеним областима, а чији је исплатилац град Крагујевац у складу са својом одлуком
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-42/2019-04 од 08.8.2019. год.)

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

Порез на доходак грађана плаћа се на таксативно наведене врсте прихода, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. Закона).

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама тог закона дужно да плати порез (члан 6. Закона).

Према одредби члана 85. став 1. тачка 16) Закона, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други

приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 3. и члан 86. став 1. Закона).

Према одредбама члана 99. став 1. тачка 9) и члана 101. Закона, порез на остале приходе, када је исплатилац правно лице, предузетник или предузетник паушалац, утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, тако што исплатилац за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако Законом није друкчије прописано.

Према одредби члана 17. Одлуке о признањима града Крагујевца („Службени лист града Крагујевца”, бр. 18/14 – пречишћен текст и 11/18, у даљем тексту: Одлука), годишња награда града Крагујевца – Ђурђевданска награда (у даљем тексту: Награда) додељује се за дело које представља највредније достигнуће у Крагујевцу у областима: привреде, приватног предузетништва, проналазаштва, уметности; науке; медицине; архитектуре и урбанизма; новинарства; образовања, спорта, доприноса у акцијама хуманитарног карактера и другим областима значајним за Град.

Награду може добити физичко или правно лице које има пребивалиште, односно седиште на територији града Крагујевца и може бити додељена појединцу или групи за заједничко дело (члан 18. ст. 1. и 2. Одлуке).

Награда се додељује за достигнуће у наведеним областима, за период од 1. јануара до 31. децембра године која претходи години у којој се награда додељује (члан 19. Одлуке).

Одредбама члана 20. Одлуке уређено је шта се подразумева под достигнућем које је постало доступно јавности из области

уметности, науке, медицине, архитектуре и урбанизма, новинарства, образовања, спорта, привреде или приватног предузетништва, у области хуманитарног карактера и другим областима значајним за Град.

Одбор надлежан за обележавање празника, јубилеја и доделу признања најкасније до 1. фебруара у години за коју се додељује награда, објављује јавни позив за достављање предлога за доделу Награде (члан 22. став 1. Одлуке).

Одлуку о додели Награде доноси Скупштина града Крагујевца (члан 27. Одлуке).

Награда се уручује у облику дипломе и новчане награде (члан 28. став 1. Одлуке).

Имајући у виду наведено, примање које физичко лице оствари као годишњу награду града Крагујевца – Ђурђевданску награду за дело које представља највредније достигнуће остварено у календарској години која претходи години у којој се награда додељује у областима значајним за град Крагујевац сагласно одлуци, има порески третман другог прихода у складу са чл. 85. и 86. Закона.

Порез на други приход обрачунава се и плаћа по одбитку.

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, истичемо да не постоји обавеза плаћања доприноса када се давања (у конкретном случају, по основу годишње награде града која се додељује за достигнуће у одређеној области) врше физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која (давања) нису у вези са радом у односу на исплатиоца.

5. Порески третман прихода по основу продаје удела у привредном друштву у случају када би физичко лице које је више од десет година обављало предузетничку делатност

(предузетничка радња је основана јануара 2008. године) престало са обављањем те делатности, с тим да би убудуће наставило да обавља делатност у оквиру новооснованог привредног друштва (друштво са ограниченом одговорношћу), а који удео би у неком будућем периоду продало другом лицу (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-258/2019-04 од 02.8.2019. 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.

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 45. ст. 1. и 3. Закона о привредним друштвима, улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима, с тим што неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако тим законом за поједине форме друштава није другачије одређено.

Вредност неновчаног улога утврђује се од стране јединог члана друштва или споразумно од стране свих чланова друштва, односно путем процене у складу са чл. 51. до 58. овог закона (члан 50. став 1. Закона о привредним друштвима).

Према одредби члана 92. став 1. Закона о привредним друштвима, предузетник може донети одлуку о наставку обављања делатности у форми привредног друштва, при чему се сходно примењују одредбе овог закона о оснивању дате форме друштва.

Одредбом члана 92. став 2. Закона о привредним друштвима прописано је да се на основу одлуке из става 1. овог члана врши истовремено брисање предузетника из регистра привредних субјеката и регистрација оснивања привредног друштва из става 1. овог члана које преузима сва права и обавезе предузетника настале из пословања до тренутка оснивања тог привредног друштва.

Одредбом члана 151. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва стиче удео у друштву

сразмерно вредности његовог улога у укупном основном капиталу друштва, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије.

Члан друштва може имати само један удео у друштву (члан 151. став 2. Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведено, како се право на пореско изузимање код продаје удела остварује у случају када је физичко лице удео у привредном друштву пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, за остваривање права на пореско изузимање од значаја је околност да је физичко лице непрекидно најмање десет година имало у свом власништву предметни удео у привредном друштву.

Период од најмање десет година власништва над уделом у привредном друштву (као услов за остваривање права на пореско изузимање) рачуна се почев од дана када је лице стекло удео у привредном друштву.

Дакле, околност да је физичко лице обављало предузетничку делатност дуже од десет година пре оснивања привредног друштва у коме има удео није од значаја за рачунање периода од десет година власништва над уделом у привредном друштву (као услов за остваривање права на пореско изузимање) јер се наведени период односи на време током којег је физичко лице имало у свом власништву удео у конкретном привредном друштву, а не на време током ког је обављало предузетничку делатност пре него што је наставило да обавља делатности у форми привредног друштва.

Набавном ценом удела сматра се цена по којој је обвезник стекао удео у привредном друштву.

6. Порески третман давање запосленима из средстава синдиката која, у складу са колективним уговором, обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава тако што издаја

износ до 0,2% на масу средстава исплаћених на име зараде за сваки месец у циљу превенције радне инвалидности запослених

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-338/2019-04 од 30.7.2019. год.)

Како наводите у допису, Посебним колективним уговором за јавна предузећа у комуналној делатности на територији Републике Србије предвиђено је да, у циљу превенције радне инвалидности, послодавац може да издваја средства у складу са општим актом и програмом пословања. На основу Посебног колективног уговора за јавна комунална предузећа чији је оснивач град Чачак и Колективног уговора ЈКП „Водовод“ Чачак, у циљу превенције радне инвалидности, послодавац је дужан да издваја средства до 0,2% на масу средстава исплаћених на име зараде за сваки месец за превенцију радне инвалидности, а запослени су дужни да иста користе у складу са критеријумима које утврди репрезентативни синдикат и послодавац.

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

Према одредби члана 14. став 1. Закона, 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.

Порез на зараде утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода (члан 99. став 1. тачка 1) Закона).

Имајући у виду наведене Законске одредбе, као и наводе из вашег захтева и усменог појашњења, да се у предметном случају врши давање запосленима из средстава синдиката, која у складу са колективним уговором обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава тако што издваја износ до 0,2% на масу средстава исплаћених на име зараде за сваки месец у циљу превенције радне инвалидности запослених, сматрамо да такво примање запосленог које остварује по основу коришћења синдикалних средстава сакупљених преносом средстава са рачуна послодавца (а не од чланарине која се плаћа из зараде запосленог из које су претходно плаћени порез и доприноси) представља примање запосленог које има порески третман зараде, сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона.

Како се порез на зараде обрачунава и плаћа по одбитку, обавезу обрачунавања и плаћања пореза на зараде има послодавац код кога је запослени у радном односу.

У вези са применом одредаба Закона о раду, за давање одговора надлежно је Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања.

7. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу продаје удела у привредном друштву који (удео) је у свом власништву имало непрекидно најмање десет година у случају када је током периода власништва долазило до промене номиналне вредности права односно удела

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-221/2019-04 од 17.7.2019. год.)

Према наводима из вашег захтева, физичко лице (држављанин Републике Србије), које је власник 100% удела у привредном

друштву (друштву са ограниченом одговорношћу) од оснивања друштва 2006. године, намерава да прода свој удео домаћем правном лицу. Привредно друштво је 2012. године и 2017. године извршило повећање основног капитала претварањем нераспоређене добити у основни капитал, при чему се проценат удела физичког лица у привредном друштву (100%) није мењао од оснивања друштва 2006. године.

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.

Сагласно наведеном, у случају када физичко лице – власник једночланог привредног друштва (друштва са ограниченом одговорношћу) изврши пренос уз накнаду свог удела од 100% у капиталу привредног друштва другом правном лицу, који (удео) је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, при чему је у току тог периода вршено повећање основног

капитала привредног друштва претварањем нераспоређене добити у основни капитал, али није долазило до промене процента учешћа у капиталу (физичко лице у свом власништву непрекидно најмање десет година има 100% 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.

Наведено решење примењује се од 16. децембра 2018. године када је ступио на снагу Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, број 95/18). Наиме, одредбом члана 11. тог закона измењена је одредба члана 72а став 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 и 113/17), према којој се право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из става 1. тачка 5) члана 72а овог закона, у случају када је током периода власништва долазило до промене номиналне вредности права, односно улога, може остварити у односу на део права, односно удела који одговара износу, односно улогу који је уплаћен најмање десет година пре продаје права, односно удела. С тим у вези, мишљење које наводите у вашем захтеву дато је 26. јула 2018. године, тј. у периоду када се примењивао Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15 и 113/17).

8. Да ли постоји обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана када је у питању физичко лице – српски држављанин који има боравиште и центар животних активности у другој

држави – Уганди где борави узастопно више година и порез на доходак грађана плаћа у тој држави сагласно њеним прописима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-376/2018-04 од 11.7.2019. год.)

Како наводите, физичко лице је српски држављанин који има боравиште и центар животних активности у другој држави – у Уганди. Истичете да лице борави на територији Уганде узастопно више година, као и да порез на доходак грађана плаћа у тој држави сагласно њеним прописима.

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидент), за доходак остварен на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република) и у другој држави.

Сагласно члану 7. став 2. Закона, резидент Републике, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или

2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у тачки 1) став 2. члана 7. Закона, неће се сматрати резидентом Републике за ту пореску годину (члан 7. став 4. Закона).

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике (члан 8. став 1. Закона).

Доходком, у смислу става 1. тог члана, нарочито се сматра доходак који физичко лице оствари по основу:

- 1) рада који обавља на територији Републике;
- 2) коришћења или располагања правом на територији Републике.

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

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице (српски држављанин) у иностранству (конкретно, у Уганди) проведе више година у континуитету и у тој страни држави има боравиште и центар животних активности, а у том периоду не буде испуњен ни један од услова да се сматра пореским резидентом Републике Србије (да на територији Републике Србије непрекидно или са прекидима борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, односно да на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса) и сагласно томе сматра се нерезидентом Републике Србије, то лице као нерезидент Републике Србије сагласно Закону није обвезник годишњег пореза на доходак грађана за приход остварен у другој држави.

Наиме, како је обвезник годишњег пореза на доходак грађана физичко лице резидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави, а нерезидент је обвезник годишњег пореза за доходак остварен на територији Републике Србије, у случају када је неспорно да физичко лице није резидент Републике Србије и да у одређеној календарској

години није остварио доходак на територији Републике, то лице као нерезидент Републике Србије није обвезник годишњег пореза на доходак грађана за ту годину.

9. Порески третман примања остварених по основу накнаде које, у складу са законом којим се уређује дуално образовање, као материјално и финансијско обезбеђење ученика остварују ученици који обављају учење кроз рад

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-353/2019-04 од 03.7.2019. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се порез на доходак грађана плаћа на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

Не плаћа се порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнаде које, у складу са законом којим се уређује дуално образовање, као материјално и финансијско обезбеђење ученика остварују ученици који обављају учење кроз рад, сагласно одредби члана 9. став 1. тачка 23а) ЗПДГ.

Одредбом члана 6. тачка 17) 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: ЗДОСО) прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

Према одредби члана 6. тачка 18) ЗДОСО уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Одредбом члана 11. тачка 3) ЗДОСО прописано је да обвезници доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести у случајевима утврђеним законом јесу орган, организација или установа (школа, факултет и др.) или друго лице – код које се ученик или студент налази на обавезном производном раду, професионалној пракси, практичној настави или учењу кроз рад у систему дуалног образовања.

Сагласно одредби члана 28. ЗДОСО, основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана.

Одредбом члана 35. ЗДОСО прописано је да је основица доприноса за обвезнике из члана 11. овог закона за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса.

Одредбом члана 39. став 1. ЗДОСО прописано је да када је период за који се обрачунава допринос краћи од месец дана, а испуњени су услови за примену најниже месечне основице доприноса, обрачун доприноса се врши на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса.

Сразмерни износ најниже месечне основице доприноса утврђује се од најниже месечне основице доприноса сразмерно броју дана, односно броју часова рада у месецу за који постоји обавеза обрачуна доприноса (став 3. члан 39. ЗДОСО).

Према члану 47. ЗДОСО, стопе доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, јесу:

- 1) за пензијско и инвалидско осигурање – 4,00%;
- 2) за здравствено осигурање – 2,00%.

Сагласно одредби члана 2. тачка 2) Закона о дуалном образовању („Службени гласник РС“, бр. 101/17) послодавац је правно лице или предузетник који испуњава прописане услове за учење кроз рад ученика у дуалном образовању и чија делатност омогућава остваривање садржаја прописаних одговарајућим планом и програмом наставе и учења у дуалном образовању.

Учење кроз рад, према одредби члана 2. тачка 3) Закона о дуалном образовању, је организован процес током кога ученици, под вођством и надзором инструктора и координатора учења кроз рад, у реалној радној околини код послодавца стичу компетенције за рад у одређеном занимању или групи занимања.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о дуалном образовању прописано је да се међусобни однос школе, послодавца и ученика, односно родитеља или другог законског заступника ученика, у дуалном образовању уређују уговором. Међусобни однос школе и послодавца уређује се уговором о дуалном образовању, а међусобни однос послодавца и ученика, односно родитеља или другог законског заступника ученика уређује се уговором о учењу кроз рад (члан 13. став 2. Закона о дуалном образовању).

Сагласно одредби члана 21. став 1. Закона о дуалном образовању, уговор о учењу кроз рад закључују послодавац и ученик, односно родитељ или други законски заступник ученика, у писменој форми.

Одредбама члана 22. став 1. тач. 12) и 13) Закона о дуалном образовању прописано је да су обавезни елементи уговора о учењу кроз рад материјално обезбеђење ученика у складу са чланом 33. овог закона и финансијско обезбеђење ученика у складу са чланом 34. овог закона.

Одредбом члана 33. став 1. Закона о дуалном образовању прописано је да ученику који обавља учење кроз рад послодавац обезбеђује:

- 1) средства и опрему за личну заштиту на раду;
- 2) накнаду стварних трошкова превоза од школе до места извођења учења кроз рад и назад, највише у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, уколико послодавац није обезбедио сопствени превоз;
- 3) накнаду трошкова исхране у складу са општим актом послодавца;
- 4) осигурање за случај повреде током учења кроз рад код послодавца.

Послодавац може да обезбеди ученику и покриће трошкова смештаја и исхране у ученичком дому (члан 33. став 2. Закона о дуалном образовању).

Према одредби члана 34. став 1. Закона о дуалном образовању, ученик који обавља учење кроз рад има право на накнаду за учење кроз рад. Накнада за учење кроз рад исплаћује се једном месечно најкасније до краја текућег месеца за претходни месец по сваком сату проведену на учењу кроз рад у нето висини од најмање 70% минималне цене рада у складу са законом (члан 34. став 2. Закона о дуалном образовању).

Накнаду из става 2. овог члана сноси послодавац (члан 34. став 3. Закона о дуалном образовању).

Одредбом члана 41. Закона о дуалном образовању прописано је да тај закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”, а примењује се од школске 2019/2020. године.

Имајући у виду наведене законске одредбе, на примања остварена по основу накнаде које, у складу са законом којим се уређује дуално образовање, као материјално и финансијско обезбеђење ученика остварују ученици који обављају учење кроз рад, примењује се пореско изузимање из члана 9. став 1. тачка 23а)

ЗПДГ, и то за поменута примања која ученици остварују почевши од школске 2019/2020. године.

За ученика који обавља учење кроз рад у складу са законом којим се уређује дуално образовање, плаћају се допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и допринос за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести у случајевима утврђеним законом.

Основица на коју се плаћају наведени доприноси за ученика који обавља учење кроз рад у складу са законом којим се уређује дуално образовање, је најнижа месечна основица доприноса.

Наиме, како је основица доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса, у случају када лице остварује уговорену накнаду која је виша од најниже месечне основице доприноса, основица доприноса је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана.

С тим у вези, а имајући у виду наводе у захтеву, како је примање по основу накнаде коју као материјално и финансијско обезбеђење ученика (које садржи и накнаду за учење кроз рад) остварују ученици који обављају учење кроз рад у складу са законом којим се уређује дуално образовање, изузето од опорезивања, тј. не представља приход који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана, нема основа за утврђивање основице доприноса као опорезивог прихода од уговорене накнаде.

Када је период за који се обрачунава допринос краћи од месец дана (нпр. ученици проводе код послодавца на учењу кроз рад само неколико дана у току месеца), обрачун доприноса се врши на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса,

Обвезник плаћања доприноса је послодавац као лице код кога се ученик налази на учењу кроз рад у систему дуалног образовања.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Могућност достављања пореског акта уручењем лицу запосленом код правног лица ако је порески обвезник правно лице, у периоду до 27. априла 2017. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00068/2018-04 од 12.7.019. год.)

Одредбама члана 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез). ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 3. ст. 1. и 2. ЗПППА, прописано је да ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, примењују се одредбе овог закона. Ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 34. ЗПППА прописано да је порески акт пореско решење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мења или довршава нека радња у пореском поступку.

Порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, је пореско решење и закључак.

Против пореског решења донетог у првостепеном пореском поступку допуштена је жалба.

Против закључка била допуштена је жалба, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбама члана 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16), које су се примењивале до 27. априла 2018. године, било је прописано да се порески акт доставља пореском обвезнику слањем препоручене пошиљке, обичне пошиљке или преко службеног лица пореског органа.

Порески акт сматра се достављеним пореском обвезнику када се уручи пореском обвезнику, његовом законском заступнику, његовом пуномоћнику, његовом пореском пуномоћнику или његовом заступнику по службеној дужности.

Ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошиљке, порески акт сматра се достављеним даном уручења, а ако уручење није било могуће, порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти.

Ако се достављање пореског акта врши слањем обичне пошиљке, порески акт сматра се достављеним по истеку рока од 5 дана од дана предаје пореског акта пошти.

Достављање пореског акта пореском обвезнику – правном лицу и предузетнику врши се на адресу његовог седишта уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре.

Достављање пореског акта пореском обвезнику – физичком лицу врши се на адресу његовог пребивалишта, односно боравишта.

Ако је порески обвезник правно лице, порески акт сматра се достављеним и када се уручи лицу запосленом код правног лица.

Ако је порески обвезник физичко лице, укључујући и предузетника, порески акт сматра се достављеним и када се уручи пунолетном члану његовог домаћинства у смислу закона којим се уређивао порез на доходак грађана, односно лицу запосленом код предузетника.

Достављање се, у смислу овог закона, сматра уредним и када лица из ст. 7. и 8. овог члана одбију да приме порески акт или одбију да потпишу пријем пореског акта, ако лице које врши достављање о томе сачини службену белешку.

Порески акт се може доставити и електронском поштом ако се порески обвезник сагласи са тим начином достављања.

Одредбе овог члана сходно се примењују и на достављање пореског акта другом учеснику у пореском поступку.

Пореска управа одређује начин достављања аката из ст. 1–9. овог члана.

Сагласно наведеном, Пореска управа у пореском поступку пореске акте (између осталог, решења и закључке) доставља у складу са одредбама закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

С тим у вези, према одредбама тог закона које су се примењивале до 27. априла 2018. године, у ситуацији када је порески обвезник правно лице, порески акт се, између осталог, сматрао достављеним и када се уручи лицу запосленом код правног лица. Достављање се вршило на адресу седишта правног лица уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре.

Према томе, у конкретном случају предметно решење Пореске управе које се односило на пореског обвезника – правно

лице достављено је предајом писмена запосленом лицу у правном лицу, у складу са одредбом закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација о достављању, која је у моменту достављања писмена била у примени.

2. Утврђивање секундарне пореске обавезе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00361/2018-04 од 12.7.019. год.)

Одредбама члана 31. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС», бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да секундарна пореска обавеза настаје када је неко лице одговорно за доспелу пореску обавезу другог пореског обвезника или за доспелу секундарну пореску обавезу другог пореског обвезника.

Секундарна пореска обавеза односи се на:

1) законске заступнике који су свесно или без дужне пажње пропустили да испуне своју обавезу да реализују плаћање пореза за пореског обвезника, иако је овај био у могућности да то уради – за износ неплаћеног пореза;

2) лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица – за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто;

3) лица одговорна за обрачунавање и плаћање пореза – за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом;

4) физичко лице које је одговорно лице у правном лицу, које обрачунава и плаћа порез и пропусти да уплати порез – за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом;

5) лице које је примило новчана средства, ствари или права из имовине пореског обвезника (у даљем тексту: имовина) путем трансакције без накнаде или уз накнаду која је нижа од цене која би се могла постићи на тржишту, у периоду од пет година пре доспелости пореске обавезе која није плаћена за пореског обвезника – за износ неплаћеног пореза, а највише до вредности примљене имовине, умањене за износ који је то лице за њу платило.

Одредба из става 2. тачка 5) овог члана примењује се у случају када је лице примило имовину од пореског обвезника – правног лица само ако посредно или непосредно учешће тог лица у капиталу пореског обвезника износи или је износило најмање 10%.

Уколико друкчије није прописано, секундарна пореска обавеза обухвата и камату и трошкове принудне наплате.

Одредбама члана 113. ЗПППА прописано је да порез по основу секундарне пореске обавезе из члана 31. ЗПППА утврђује Пореска управа решењем.

Ако законом није друкчије прописано, решење из става 1. овог члана доноси се само ако предузетим мерама принудне наплате према пореском обвезнику порез није наплаћен.

Ограничење из става 3. овог члана не примењује се у случају из члана 31. став 2. тач. 2)–4) ЗПППА.

Решењем о утврђивању пореза по основу секундарне пореске обавезе из става 1. овог члана, налаже се лицу одговорном за секундарну пореску обавезу да утврђени порез измири у року из тог решења.

Ако лице одговорно за секундарну пореску обавезу не измири порез и споредна пореска давања по основу секундарне пореске обавезе у року који је наложен решењем из става 1. овог члана, Пореска управа том лицу издаје опомену, у складу са чланом 71. овог закона.

Принудна наплата пореза и споредних пореских давања по основу секундарне пореске обавезе, утврђених решењем из става 1. овог члана, врши се у складу са овим законом.

Одредбама члана 147. ст. 1–3. ЗПППА прописано је да жалба не одлаже извршење пореског управног акта. Изузетно, другостепени орган може одложити извршење пореског управног акта којим је утврђена пореска обавеза против којег је изјављена жалба, ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео битну економску штету. Закључак о одлагању извршења, против којег жалба није допуштена, доноси другостепени орган у року од пет дана од дана пријема захтева.

Према томе, секундарна пореска обавеза је обавеза законом прописаних лица за доспелу пореску обавезу другог пореског обвезника и представља додатно обезбеђење да ће доспела пореска обавеза бити намирена, уколико ни принудна наплата не обезбеди реализацију тог пореског потраживања.

С тим у вези, указујемо да сходно наведеним одредбама ЗПППА, жалба пореског обвезника не одлаже извршење пореског управног акта – решења у конкретном случају, па је порески обвезник дужан да благовремено плати утврђену пореску обавезу, независно од тога да ли је поднео жалбу или не (осим у случајевима прописаним чланом 147. ЗПППА).

Такође, указујемо да се секундарна пореска обавеза из члана 31. став 2. тачка 2) ЗПППА односи на лица (независно од тога да

ли су физичка или правна лица, као и да ли су та лица повезана са лицем које је у обавези да плати пореску обавезу) која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто.

Напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају на основу чињеничног стања утврђеног у пореској контроли решењем утврђује секундарну пореску обавезу.

3. Да ли власник стана за који је обвезник пореза на имовину закупац (који је право закупа стекао у складу са законом којим се уређује становање и одржавање зграда на неодређено време) има право да од надлежног пореског органа добије податке о износу пореске основице за тај стан, а за сврху утврђивања закупнине сходно закону којим се уређује становање и одржавање зграда?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00202/2019-04 од 12.7.019. год.)

Одредбама члана 7. ст. 1–6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тајним податком у пореском поступку (у даљем тексту: тајни податак), у смислу овог закона, сматра и чува као тајни податак:

1) сваки документ, информација, податак или друга чињеница о пореском обвезнику до којих су службена лица и сва

друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку;

2) подаци о техничким проналасцима или патентима, као и сви други подаци о технолошким поступцима које примењује порески обвезник, до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку.

Повреда тајног податка угрожава интерес пореских обвезника и јавни интерес Републике, који претежу над интересом за приступ информацијама од јавног значаја које представљају тајни податак, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице по интересе заштићене овим законом.

Тајни податак дужна су да чувају сва службена лица и друга лица која учествују у пореском, прекршајном, предистражном и судском поступку.

Обавеза чувања тајног податка односи се и на лица из става 1. овог члана када им престане радни однос, односно својство у којем су дошли до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима из става 1. овог члана.

Обавеза чувања тајног податка је повређена ако се документи, чињенице, односно подаци из става 1. овог члана неовлашћено користе или објаве.

Обавеза чувања тајног податка није повређена:

- 1) радњом са којом се порески обвезник писмено сагласи;
- 2) ако се одређени документ, чињеница, односно податак не могу повезати са одређеним пореским обвезником;
- 3) ако се одређени документ, чињеница, односно податак износе током пореског, прекршајног, предистражног или судског поступка;
- 4) ако се ради о пореском идентификационом броју (у даљем тексту: ПИБ) пореског обвезника;

5) ако се одређени документ, чињеница, односно податак користе од стране надлежног органа у поступку откривања кривичних дела или прекршаја;

6) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, у складу са одредбама члана 157. овог закона, достављају овлашћеном лицу пореског органа стране државе у поступку размене информација и пружања правне помоћи;

7) ако се пореском јемцу омогући увид у податке о пореском обвезнику, битне за регулисање обавеза које проистичу из његовог односа према пореском обвезнику;

8) ако се одређени документ, чињеница, односно податак у вези са постојањем пореског дуга, пружају у складу са одредбама посебног закона, осим уколико пружање документа, чињеница, односно података по свом обиму представља велике трошкове, односно захтева прекомерно ангажовање запослених у Пореској управи, што порески орган опредељује у сваком конкретном случају;

9) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, пружају овлашћеном лицу другог државног органа и организације, органа територијалне самоуправе и локалне самоуправе у поступку размене информација неопходних за предузимање активности из делокруга надлежности тих органа.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 4) ЗПППА прописано је да порески обвезник има право да се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране Пореске управе чувају као тајни податак и користе, односно чине доступним другим лицима, односно органима или организацијама, на начин уређен у члану 7. ЗПППА.

Утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе (члан 54. став 1. ЗПППА).

Према томе, када је физичко лице као закупац стана обвезник пореза на имовину, па му се за тај стан порез на имовину (што значи и пореска основица) утврђује решењем надлежног пореског органа, сматрамо да тај орган закуподавцу, за сврху утврђивања закупнине, може дати податак о износу пореске основице за конкретан стан, само ако се са тим порески обвезник писмено сагласи.

С тим у вези, указујемо да порески обвезник има право да се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране органа надлежног за утврђивање пореза на имовину чувају као тајни податак и користе, односно чине доступним другим лицима у складу са начелом чувања тајног податка, прописаног чланом 7. ЗПППА.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице старосног пензионера које је носилац комерцијалног породичног пољопривредног газдинства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-160/2019-04 од 16.8.2019. год.)

Одредбом члана 31. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се приходом од самосталне делатности сматра приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

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

Обвезником, у смислу става 1. члана 32. Закона, сматра се обвезник пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства – физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област, које води пословне књиге у складу са Законом и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (даље: предузетник пољопривредник), сагласно члану 32. став 3. Закона.

Одредбом члана 6. тачка 3) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени 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 је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

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

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

Одредбом члана 68. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 101/10), који је ступио на снагу 30. децембра 2010. године, прописано је да осигураници којима престаје својство осигураника по основу запослења, односно обављања самосталне делатности после ступања на снагу овог закона, а отпочну да се баве пољопривредом, обавезно су осигурани према овом закону, од дана почетка обављања те делатности, ако нису старији од 65 (мушкарац), односно 60 (жена) година живота.

У мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, број: 117-00-2432/2017-07 од 20. јула 2017. године, које се односи на обавезу осигурања корисника старосне пензије по основу оснивања пољопривредног газдинства сагласно Закону о пензијском и инвалидском осигурању, наводи се:

„Према члану 13. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 34/03, 64/04 – УС, 84/04 – др. закон, 85/05, 101/05 – др. закон, 63/06 – УС, 5/09, 107/09,

101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 и 142/14, у даљем тексту: Закон) осигураници пољопривредници су лица која се баве пољопривредном делатношћу као носиоци породичног пољопривредног газдинства, чланови породичног пољопривредног газдинства или чланови мешовитог домаћинства, ако нису осигураници запослени, осигураници самосталних делатности, корисници пензије или нису на школовању. Пољопривредним домаћинством, породичним пољопривредним газдинством, односно мешовитим домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода, без обзира на сродство између њихових чланова, на пољопривредном домаћинству, односно газдинству са најмање 0,5 хектара пољопривредног земљишта, односно са мање од 0,5 хектара пољопривредног земљишта, другог земљишта или грађевинске целине на којем се обавља сточарска, повртарска или виноградарска производња, узгој рибе, гајење печурака, пужева, пчела и други узгој или гајење.

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

Изузетно од става 1. овог члана, својство осигураника пољопривредника може престати и са даном испуњења услова за стицање права па пензију у складу са овим законом, сходно члану 14. став 6. Закона.

Наиме, имајући у виду наведено, корисник старосне пензије није обавезно осигурано лице по основу обављања пољопривредне делатности у смислу члана 13. Закона.

Међутим, уколико се ради о кориснику старосне пензије који је члан или оснивач привредног друштва у складу са законом које је уписано у регистар надлежне организације и које се кроз делатност друштва бави пољопривредом, онда је то лице у обавезном осигурању као осигураник самосталне делатности у смислу члана 12. став 1. тачка 2. Закона.“

Према одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона о пољопривреди и руралном развоју („Службени гласник РС”, бр. 41/09, 10/13 – др. закон и 101/16), породично пољопривредно газдинство јесте основни облик организовања пољопривредне производње, а у зависности од своје економске снаге породично пољопривредно газдинство може бити:

- 1) комерцијално породично пољопривредно газдинство;
- 2) некомерцијално породично пољопривредно газдинство.

Комерцијално породично пољопривредно газдинство јесте оно пољопривредно газдинство које је тржишно усмерено и које може под условима утврђеним овим законом остварити право на подстицаје из члана 9. став 1. тог закона (став 3. члан 16. Закона о пољопривреди и руралном развоју).

Некомерцијално породично пољопривредно газдинство јесте оно пољопривредно газдинство које није тржишно усмерено, а чији је носилац корисник пензије остварене по основу пољопривредне производње (став 4. члан 16. Закона о пољопривреди и руралном развоју).

Сагласно наведеном, у случају када физичко лице корисник старосне пензије обавља пољопривредну делатност као носилац комерцијалног породичног пољопривредног газдинства, према наведеном мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, то лице као „корисник старосне пензије није обавезно осигурано лице по основу обављања пољопривредне делатности у смислу члана 13. Закона“ с тим да „уколико се ради о кориснику старосне пензије који је члан или оснивач привредног друштва у складу са законом које је уписано у регистар надлежне организације и које се кроз делатност друштва бави пољопривредом, онда је то лице у обавезном осигурању као осигураник самосталне делатности у смислу члана 12. став 1. тачка 2. Закона.” Сагласно томе, како физичко лице корисник старосне пензије обавља пољопривредну делатност као физичко лице носилац комерцијалног

породичног пољопривредног газдинства, а како према наведеном мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања није обавезно осигурано лице по основу обављања пољопривредне делатности, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по том основу.

Напомињемо да је обвезник доприноса осигураник – физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

2. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства, а истовремено као предузетник обавља предузетничку делатност уписану у регистар привредних субјеката

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-244/2019-04 од 16.8.2019. год.)

Према наводима у захтеву и усменом појашњењу, физичко лице је носилац породичног пољопривредног газдинства које је обвезник пореза на додату вредност. Истовремено то физичко лице као предузетник обавља предузетничку делатност уписану у регистру привредних субјеката (ову предузетничку делатност, како се наводи, обавља од 90-тих година) по ком основу је осигураник самосталних делатности и обвезник доприноса за обавезно социјално осигурање.

Одредбом члана 3 . став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је

да се приходом од самосталне делатности сматра приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

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

Обвезником, у смислу става 1. члана 32. Закона, сматра се обвезник пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства – физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област, које води пословне књиге у складу са Законом и порез на приходе од самосталне делатности плаћа па опорезиву добит (даље: предузетник пољопривредник), сагласно члану 32. став 3. Закона.

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

Одредбом члана 6. тачка 3) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 12/15, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), према одредби члана 12. став 1. Закона о доприносима, допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа

по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом.

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

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

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

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

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

Према члану 13. став 1. Закона о ПИО, осигураници пољопривредници су лица која се баве пољопривредном делатношћу као носиоци пољопривредног домаћинства, чланови пољопривредног домаћинства, носиоци породичног пољопривредног газдинства, чланови породичног пољопривредног газдинства или чланови мешовитог домаћинства, ако нису осигураници запослени, осигураници самосталних делатности, корисници пензије или

нису на школовању. Пољопривредним домаћинством, породичним пољопривредним газдинством, односно мешовитим домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода, без обзира на сродство између његових чланова, на пољопривредном домаћинству, односно газдинству са најмање 0,5 хектара пољопривредног земљишта, односно са мање од 0,5 хектара пољопривредног земљишта, другог земљишта или грађевинске целине на којем се обавља сточарска, повртарска или виноградарска производња, узгој рибе, гајење печурака, пужева, пчела и други узгој или гајење.

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

Сагласно наведеном, имајући у виду наводе у конкретном случају, када физичко лице самостално обавља привредну делатност (као предузетник регистрован у регистру привредних субјеката) по ком основу је осигураник самосталне делатности и обвезник обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, а истовремено је и носилац породичног пољопривредног газдинства који се определио да води пословне књиге (сагласно члану 33. став 2. Закона), имајући у виду одредбу члана 12. став 2. Закона о доприносима сматрамо да не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по основу обављања пољопривредне делатности с обзиром да је лице у предметном случају обавезно осигурано као осигураник самосталних делатности.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли се плаћа републичка административна такса за издавање извода из матичне књиге рођених са припојеном и овереном фотографијом за малолетна лица са АПКМ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00477/2019-04 од 20.8.2019. год.)

Одредбама члана 2. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03 ... 38/19, у даљем тексту: Закон), између осталог, прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама овог закона, да су износи такси прописани Тарифом, да 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.

Према Тарифном броју 221. Одељка А Тарифе, плаћа се такса за изводе из матичних књига на домаћем обрасцу у износу од 120 РСД, а за изводе из матичних књига намењених иностранству плаћа се такса у износу од 420 РСД.

Такође, у Напомени Тарифног броја 221. Одељка А Тарифе, предвиђено је да избегла и прогнана лица са територије бивше СФРЈ и расељена лица са територије АПКМ, на основу одговарајућих исправа којима доказују свој статус, таксу из овог тарифног броја плаћају у износу умањеном за 70% од таксе прописане овим тарифним бројем.

Напомињемо да одредбама чл. 18 и 19. Закона, којима су прописана ослобођења од плаћања таксе, није предвиђено ослобођење од плаћања таксе за издавање извода из матичне књиге

рођених са припојеном и овереном фотографијом за малолетна лица са АПКМ.

С тим у вези, мишљења смо да се за издавање извода из матичне књиге рођених са припојеном и овереном фотографијом за малолетна лица са АПКМ, плаћа такса у складу са Тарифним бројем 221. Одељка А Тарифе.

2. Да ли се плаћа републичка административна такса када подносилац захтева за исправку грешке у матичним књигама изјави жалбу против решења донетог у првостепеном поступку по захтеву за исправку грешке у службеним евиденцијама органа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00352/2019-04 од 09.8.2019. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Службени гласник РС”, бр. 43/03, 51/03 – исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05 – др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13 – др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17, 3/18 – исправка, 50/18 и 95/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

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

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није другачије прописано.

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 19. став 1. тач. 1) и 3) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за списе и радње у поступку за исправљање грешака у решењима, другим исправама и службеним евиденцијама.

Одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о матичним књигама („Службени гласник РС”, бр. 20/09, 145/14 и 47/18) прописано је да послови вођења матичних књига и решавања у првостепеном управном поступку у области матичних књига поверавају се општинама, односно градовима, односно граду Београду. Послове из става 1. тог члана извршава општинска управа, односно градска управа, односно градска управа града Београда.

Према одредби члана 7. Закона о матичним књигама, о жалби против првостепеног решења органа из члана 6. ст. 2. и 4. тог закона решава министар надлежан за послове управе.

Одредбама члана 31. Закона о матичним књигама прописано је да грешке у матичним књигама које су уочене после закључења уписа, матичар може исправити само на основу решења надлежног органа из члана 6. ст. 2. и 4. тог закона. Изузетно од става 1. тог члана, ако је у Регистар матичних књига погрешно уписан податак због техничке или очигледне грешке, или грешке у пријави, орган из члана 6. ст. 2. и 4. тог закона врши исправку грешке настале након закључења електронског уписа, а пре уписа у папирни облик, с тим

да се датум и текст исправке бележи у оквиру Регистра матичних књига.

Према одредби члана 32. Закона о матичним књигама, поступак исправке грешке води се по службеној дужности или на захтев странке, односно лица које за то има непосредан и на закону заснован правни интерес, у складу са прописом којим се уређује општи управни поступак.

У складу са чланом 84. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“ 18/16 и 95/18 – аутентично тумачење), трошкови поступка јесу издаци за таксе, лични трошкови странке (трошкови доласка и губитка времена и зараде), неопходни и оправдани трошкови заступања странке и трошкови усмене расправе и извођења доказа (стварни трошкови сведока и стварни трошкови и награде вештака, тумача, преводаца и привремених заступника, трошкови увиђаја и сл.), као и посебни издаци у готовом новцу органа који води поступак (путни трошкови службених лица, огласи и сл.).

У смислу члана 85. Закона о општем управном поступку, између осталог, кад је првостепени поступак покренут захтевом странке, она сноси трошкове поступка, а ако жалба буде усвојена, трошкове другостепеног поступка сноси орган који је одлучивао у првом степену.

Према члану 86. став 1. Закона о општем управном поступку, претходно, пре него што се одлучи о томе ко сноси трошкове поступка, странка сноси трошкове поступка који је покренут њеним захтевом или жалбом.

Сходно томе, када лице поднесе захтев надлежном органу за исправку грешке у матичним књигама, ослобођено је плаћања републичке административне таксе, имајући у виду да је одредбом члана 19. став 1. тачка 3) Закона прописано је да се не плаћа такса

за списе и радње у поступку за исправљање грешака у решењима, другим исправама и службеним евиденцијама.

Такође, када се поступак исправке грешке у матичним књигама води по службеној дужности, не плаћа се такса имајући у виду да је одредбом члана 19 став 1 тачка 1) Закона прописано да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности.

Међутим, када подносилац захтева за исправку грешке у матичним књигама изјави жалбу надлежном органу против решења донетог у првостепеном поступку по захтеву за исправку грешке у службеним евиденцијама органа (у конкретном случају, исправке грешке у матичној књизи рођених), при подношењу жалбе плаћа републичку административну таксу у износу од 480 динара прописану Тарифним бројем 6. Одељка А Тарифе, имајући у виду да законом није прописано ослобођење од плаћања таксе на жалбу изјављену против решења донесеног у првом степену по захтеву за исправку грешке у матичним књигама, без обзира што је сходно члану 19. став 1. тачка 3. прописано да се за списе и радње у поступку за исправљање грешака у решењима, другим исправама и службеним евиденцијама такса не плаћа.

Напомињемо да ако жалба буде усвојена, трошкове другостепеног поступка сноси орган који је одлучивао у првом степену, а странка може да захтева накнаду трошкова до окончања поступка, сходно закону.

3. Таксени третман захтева за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа у случају када физичко лице министарству поднесе захтев за давање мишљења о примени прописа, а питање из захтева се не односи на обавезе, односно списе и радње које се врше у

корист физичког лица које је поднело захтев, већ се питање из захтева у свему односи на тумачење прописа који се односе на пословање правног лица у корист тог правног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00327/2019-04 од 22.7.2019. 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).

Одредбама члана 10. ст. 1. и 4. Закона прописано је да се такса плаћа у новцу. Обвезник је дужан да уз захтев приложи одговарајући доказ да је таксу платио, осим у случајевима из члана 4. ст. 7. и 8. и члана 4а став 2. Закона, када се уплата врши у готовом новцу.

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

У решењу или другој исправи за коју је такса плаћена, означава се да је такса плаћена, износ таксе који је плаћен и тарифни број по којем је такса плаћена (члан 12. Закона).

Тарифним бројем 2. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа, физичком лицу, у износу од 1.600 динара, односно за захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, односно предузетнику, односно физичком лицу уписаном у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом, у износу од 13.020 динара.

Сходно наведеном, када захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа надлежном органу поднесе физичко лице, плаћа се такса у износу од 1.600 динара, а када захтев за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени републичких прописа надлежном органу поднесе физичко лице уписано у посебан регистар, које обавља делатност слободне професије, уређену посебним прописом (нпр. адвокат – лице које је уписано у именик адвоката и положило адвокатску заклетву и бави се адвокатуром у складу са Законом о адвокатури), плаћа се такса у износу од 13.020 динара.

У случају, како наводите у допису, када физичко лице министарству поднесе захтев за давање мишљења о примени прописа, а питање из захтева се не односи на обавезе, односно списе и радње које се врше у корист физичког лица које је поднело захтев, већ се питање из захтева у свему односи на тумачење прописа који се односе на пословање правног лица у корист тог правног

лица, односно, у конкретном случају, неименованог привредног друштва, мишљења смо да се плаћа такса за давање тумачења, односно мишљења о примени републичких прописа правном лицу, имајући у виду да је одредбом члана 3. став 1. Закона прописано да 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, при чему напомињемо да надлежни орган на основу приложене документације треба да цени које лице је обвезник таксе.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли је лице које врши услугу паковања ринфузног ђубрива за потребе трећег лица, које тако упаковано ђубриво ставља у промет, обвезник накнаде за амбалажу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00428/2019-04 од 30.7.2019. год.)

Према одредби члана 148. став 1. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за амбалажу или упакован производ који после употребе постаје амбалажни отпад (у даљем тексту: накнада за амбалажу) је испоручилац који први ставља у промет на територији Републике Србије:

1) амбалажу у коју се пакује производ на месту продаје крајњем кориснику;

2) упакован производ.

Сходно одредби члана 151. став 1. Закона, утврђивање накнаде за амбалажу врши се на основу годишњег извештаја о управљању амбалажом и амбалажним отпадом, у складу са законом којим се уређује амбалажа и амбалажни отпад.

Према члану 5. тачка 21) Закона о амбалажи и амбалажном отпаду („Сл. гласник РС”, бр. 36/09, 95/18 – др. закон), субјект управљања амбалажним отпадом је, између осталог, пакер/пунилац, као правно лице или предузетник, који пакује/пуни амбалажу, односно испоручилац, као правно лице или предузетник, који ставља у промет амбалажу или упакован производ, независно од тога да ли је то лице истовремено и произвођач, увозник, пакер/пунилац или трговац на велико, односно крајњи корисник, као потрошач који, у сврху крајње потрошње или конзумације упаковане робе, скида амбалажу са робе или је празни тако да она постаје амбалажни отпад

или трговац на мало који, у циљу даље продаје робе скида амбалажу са робе или је празни тако да она постаје отпад секундарне или терцијарне амбалаже.

Како наводите у захтеву за мишљење, предметно привредно друштво врши искључиво услугу паковања ринфузног ђубрива:

- у биг бег вреће које, као и производ за услугу паковања, обезбеђује треће лице које даље ставља у промет упакован производ,
- купује, као вршилац услуге паковања амбалажу за потребе паковања производа, а треће лице обезбеђује производ који даље ставља у промет као упакован производ.

Према томе, имајући у виду да је обвезник накнаде за амбалажу испоручилац који први ставља у промет на територији Републике Србије амбалажу у коју се пакује производ на месту продаје крајњем кориснику, односно лице које први пут ставља у промет упакован производ, сматрамо да лице које врши искључиво услугу паковања одређене робе у ринфузу за потребе трећег лица које тако упакован производ ставља у промет, није обвезник накнаде за амбалажу, без обзира да ли је амбалажу за паковање обезбедило треће лице или је исту купио вршилац услуге паковања.

Из свега наведеног сматрамо да предметно привредно друштво није обавезник накнаде за амбалажу у наведеним случајевима вршења услуге паковања ринфузног ђубрива за треће лице.

2. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручени природни гас у месецу јуну 2019. године за који се читавање потрошње врши 01. јула 2019. у

8 часова, а фактурисање крајњим купцима врши у јулу 2019. године са датумом промета 01.7.2019. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00617/2019-04 од 29.7.2019. год.)

Према одредби члана 36. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који:

1) обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика;

2) обавља енергетску делатност производње деривата нафте и трговине нафтом, дериватима нафте, биогоривима и компримованим природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сходно одредбама члана 39. став 1. Закона, утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. став 1. тачка 1) Закона приликом испостављања рачуна за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу.

Количина испоручене електричне енергије, односно природног гаса који је основица за утврђивање накнаде из става 1. овог члана, утврђује се на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на месту примопредаје, у складу са законом којим се уређује област енергетике (члан 39. став 2. Закона).

У складу са чланом 277. став 4. Закона, одредбе члана 28. ст. 1–4. и става 6, чл. 36–40. и члана 41. ст. 1. и 2. овог закона

примењиваће се од дана ступања на снагу подзаконских аката које доноси министар у чијој су надлежности послови енергетике, а којим се ближе прописују садржина и облик обрасца пријаве за евиденцију, односно месечног и годишњег обрачуна количина енергије/енергената испоручених потрошачима или стављених у промет на територији Републике Србије, односно увезеног па територију Републике Србије, обрасца месечног и годишњег обрачуна обавезе плаћања накнаде, обрасца извештаја о уплати, као и начин достављања ових образаца.

Према члану 2. став 1. тачка 26) Закона о енергетици („Сл. гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18 – др. закон), испорука је физичка предаја енергије, односно енергента из објекта енергетског субјекта или произвођача природног гаса, односно биогаса у објекат другог енергетског субјекта или крајњег купца.

Према члану 4. став 1. Правилника о обрасцу пријаве за евиденцију обвезника накнаде за унапређење енергетске ефикасности, обрасцу месечног и годишњег обрачуна количина енергије/енергената испоручених потрошачима или стављених у промет на територији Републике Србије, односно увезених на територију Републике Србије, обрасцу месечног и годишњег обрачуна обавезе плаћања накнаде, обрасцу извештаја о уплати, као и начину достављања ових образаца, месечни обрачун количина природног гаса и компримованог природног гаса испоручених потрошачима и обрачун обавезе плаћања накнаде за унапређење енергетске ефикасности („Сл. гласник РС”, бр. 41/19, у даљем тексту: Правилник) подноси обвезник накнаде на Обрасцу Г-2-М – Месечни обрачун количина природног гаса и компримованог природног гаса испоручених потрошачима и обрачун обавезе плаћања накнаде за унапређење енергетске ефикасности, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део. Правилник ступа на снагу

осмог дана од дана објављивања у ”Службеном гласнику Републике Србије”, а примењује се од 1. јула 2019. године (члан 9. Правилника).

Према томе, за испоруке природног гаса извршене у периоду од 01. јуна до 01. јула 2019. године, чије се читавање врши на дан 01. јула 2019. године, мишљења смо да се накнада за унапређење енергетске ефикасности не обрачунава и не плаћа, имајући у виду да је Правилник ступио на снагу 19. јуна 2019. године, а да се исти примењује од 1. јула 2019. године.

С тим у вези, у Обрасцу Г-2-М – Месечни обрачун количина природног гаса и компримованог природног гаса испоручених потрошачима и обрачун обавезе плаћања накнаде за унапређење енергетске ефикасности, исказује се обрачун накнаде почев за испоруке гаса извршене у јулу месецу.

3. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручени природни гас који се користи као сировина за производњу метанола

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00621/2019-04 од 29.7.2019. год.)

Према одредби члана 36. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон) обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који:

1) обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика;

2) обавља енергетску делатност производње деривата нафте и трговине нафтом, дериватима нафте, биогоривима и компримованим природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сходно одредбама члана 39. став 1. Закона, утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. став 1. тачка 1) Закона приликом испостављања рачуна за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу.

У складу са чланом 39. став 9. Закона, накнада за унапређење енергетске ефикасности утврђује се као производ количине енергената/енергије испоручене крајњим купцима и висине накнаде из члана 38. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 26) Закона о енергетици („Сл. гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18 – др. закон), испорука је физичка предаја енергије, односно енергента из објекта енергетског субјекта или произвођача природног гаса, односно биогаса у објекат другог енергетског субјекта или крајњег купца.

Енергетски субјект је правно лице, односно предузетник, које обавља једну или више енергетских делатности из члана 16. овог закона (члан 2. став 1. тачка 22) Закона о енергетици).

Према члану 2. став 1. тачка 34) Закона о енергетици, купац је правно или физичко лице или предузетник који купује енергију или енергент за своје потребе или ради препродаје.

Крајњи купац је правно или физичко лице или предузетник који купује електричну енергију или природни гас за своје потребе (члан 2. став 1. тачка 31) Закона о енергетици).

Према члану 2. став 1. тачка 70) Закона о енергетици, снабдевање природним гасом је продаја природног гаса купцима за њихове потребе или ради препродаје.

Према томе, за природни гас који енергетски субјект који обавља енергетску делатност снабдевања природним гасом врши испоруку природног гаса купцу, у конкретном случају за производњу метанола и сирћетне киселине, мишљења смо да се накнада за унапређење енергетске ефикасности плаћа, имајући у виду да је извршена физичка предаја енергента из објекта, у конкретном случају, снабдевача природног гаса у објекат крајњег купца, за потребе крајњег купца (производњу метанола и сирћетне киселине).

4. Да ли становници Општине Деспотовац могу бити ослобођени од плаћања накнаде за коришћење заштићеног подручја за посету заштићеном подручју „Лисине“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00424/2019-04 од 25.7.2019. год.)

Према одредби члана 105. став 1. тачка б) Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон), накнада за коришћење заштићеног подручја плаћа се за посету заштићеном подручју, његовим деловима и објектима.

Заштићено подручје је подручје које је као такво дефинисано законом којим се уређује заштита природе (члан 105. став 3. Закона).

Сходно члану 106. Закона, обвезник накнаде за коришћење заштићеног подручја је корисник заштићеног подручја, односно лице које обавља послове или располаже непокретностима и другим стварима на заштићеном подручју, посећује заштићено подручје ради одмора, спорта, рекреације и сличних потреба и на други начин користи заштићено подручје.

Према члану 107. став 2. Закона, висину накнаде за коришћење заштићеног подручја својим актом утврђује управљач

заштићеног подручја за предмете утврђивања накнаде које наплаћују на подручју којим управљају, највише до износа прописаних у Прилогу 5. Закона.

Одредбом члана 109. став 1. Закона прописано је да се накнаде за коришћење заштићеног подручја ослобађају:

1) физичка лица која живе у заштићеном подручју, која су запослена на простору заштићеног подручја, која обављају послове или врше службене радње у заштићеном подручју;

2) деца предшколског узраста;

3) физичка лица са инвалидитетом и посебним потребама;

4) пензионери са најнижим износом пензије у смислу закона којим се уређује пензијско и инвалидско осигурање уз подношење доказа – последњег примљеног чека од пензије;

5) корисници чије активности непосредно доприносе унапређењу стања, презентацији и промоцији вредности заштићеног подручја;

6) корисници код којих су, услед елементарне непогоде или других разлога, наступиле околности које битно отежавају услове рада и пословања за време трајања тих околности;

7) постављање и коришћење привремених објеката за пчеларство;

8) корисници ствари у јавној својини који обављају активности од општег интереса који за обављање тих активности користе непокретности посебне намене које су у посебном режиму у складу са законом.

Према томе, закон прописује која лица могу бити ослобођена од плаћања накнаде за посету заштићеном подручју, и у складу са тим нема основа да се за посету заштићеном подручју „Лисине“ становници општине Деспотовац ослободе плаћања накнаде показивањем личне карте, уколико не испуњавају неки од услова наведених чланом 109. Закона.

Истичемо да, према нашем мишљењу, управљач заштићеног подручја може својим актом утврдити висину накнаде за посету заштићеном подручју на годишњем нивоу.

Напомињемо да утврђени износ накнаде за посету заштићеном подручју на годишњем нивоу може бити нижи од износа који би се добио множењем накнаде која је утврђена одлуком управљача на дневном нивоу и укупног броја дана у години.

5. Обрачун и плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за електричну енергију која се испоручује за сопствене потребе, односно надокнаду губитка у преносној и дистрибутивној мрежи, односно за електричну енергију која се испоручује за сопствене потребе сопственим производним огранцима за производњу угља и електранама у сврху производње електричне енергије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00620/2019-04 од 25.7.2019. год.)

Према одредби члана 36. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који:

1) обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика;

2) обавља енергетску делатност производње деривата нафте и трговине нафтом, дериватима нафте, биогоривима и компримованим природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сходно одредбама члана 39. став 1. Закона утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену

енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. став 1. тачка 1) Закона приликом испостављања рачуна за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу.

У складу са чланом 39. став 9. Закона накнада за унапређење енергетске ефикасности утврђује се као производ количине енергената/енергије испоручене крајњим купцима и висине накнаде из члана 38. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 26) Закона о енергетици („Сл. гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18 – др. закон), испорука је физичка предаја енергије, односно енергента из објекта енергетског субјекта или произвођача природног гаса, односно биогаза у објекат другог енергетског субјекта или крајњег купца.

Енергетски субјект је правно лице, односно предузетник, које обавља једну или више енергетских делатности из члана 16. овог закона (члан 2. став 1. тачка 22) Закона о енергетици).

Према члану 2. став 1. тачка 34) Закона о енергетици, купац је правно или физичко лице или предузетник који купује енергију или енергент за своје потребе или ради препродаје.

Крајњи купац је правно или физичко лице или предузетник који купује електричну енергију или природни гас за своје потребе (члан 2. став 1. тачка 31) Закона о енергетици).

Сходно члану 2. став 1. тачка 48) Закона о енергетици, оператор дистрибутивног система електричне енергије је енергетски субјект који обавља делатност дистрибуције електричне енергије и управљања дистрибутивним системом електричне енергије, одговоран је за рад, одржавање и развој дистрибутивног система на одређеном подручју, његово повезивање са другим системима и за обезбеђење дугорочне способности система да испуни потребе за дистрибуцијом електричне енергије на економски оправдан начин.

У смислу члана 2. став 1. тачка 50) Закона о енергетици, оператор преносног система електричне енергије је енергетски субјект који обавља делатност преноса и управљања преносним системом електричне енергије и одговоран је за рад, одржавање и развој преносног система на подручју Републике Србије, његово повезивање са другим системима и за обезбеђење дугорочне способности система да испуни потребе за преносом електричне енергије на економски оправдан начин.

Према члану 2. став 1. тачка 68) Закона о енергетици, снабдевање електричном енергијом је продаја електричне енергије купцима за њихове потребе или ради препродаје.

Према члану 109. став 1. тачка 34) Закона о енергетици, оператор преносног система електричне енергије дужан је да набави електричну енергију за надокнаду губитака у преносној мрежи и помоћне услуге у свом систему, у складу са транспарентним, недискриминаторним и тржишним принципима.

Оператор дистрибутивног система електричне енергије дужан је да набави електричну енергију за надокнаду губитака у дистрибутивном систему у складу са транспарентним, недискриминаторним и тржишним принципима (члан 136. тачка 21) Закона о енергетици).

1. Према томе, за електричну енергију која се испоручује за пумпање у реверзибилним електранама сопственом огранку, за сопствене потребе (у конкретном случају, за пумпање у реверзибилним електранама) мишљења смо да се накнада за унапређење енергетске ефикасности не плаћа, имајући у виду да се под испоруком подразумева физичка предаја енергије, односно енергента из објекта енергетског субјекта или произвођача природног гаса, односно биогаса у објекат другог енергетског субјекта или крајњег купца, као и да се сходно члану 39. Закона обрачун накнаде

врши само за ону количину испоручене електричне енергије коју енергетски субјект, односно лице које обавља енергетску делатност снабдевања електричном енергијом испоручи крајњем купцу/потрошачу.

2. У вези питања обрачуна и плаћања накнаде за електричну енергију која се испоручује за надокнаду губитака у преносној и дистрибутивној мрежи, мишљења смо да је снабдевач електричне енергије обвезник накнаде за испоруке које врши операторима преносног и дистрибутивног система електричне енергије, с обзиром да се у конкретном случају ради о испоруци крајњим купцима (конкретно, оператору преносног система електричне енергије, односно оператору дистрибутивног система електричне енергије) који набављену електричну енергију троше за сопствене потребе (надокнаде губитака у преносној мрежи и помоћне услуге у свом систему, односно надокнаде губитака у дистрибутивном систему).

3. Дописом је постављено и питање да ли се накнада за унапређење енергетске ефикасности плаћа када привредно друштво врши испоруку електричне енергије својим производним огранцима за производњу угља и електранама, а у сврху производње електричне енергије (за сопствене потребе).

С тим у вези, а имајући у виду да је у смислу Закона о енергетици крајњи купац правно или физичко лице или предузетник који купује електричну енергију или природни гас за своје потребе, а да се под снабдевањем електричном енергијом подразумева продаја електричне енергије купцима за њихове потребе или ради препродаје, мишљења смо да када се електрична енергија испоручује сопственим производним огранцима за производњу угља и електранама у сврху производње електричне енергије се накнада за унапређење енергетске ефикасности не плаћа, с обзиром да је производни огранак привредног друштва издвојени организациони

део тог привредног друштва, преко кога друштво обавља делатност, као и да нема својство правног лица, а у правном промету иступа од име и за рачун привредног друштва.

6. Накнада за промену намене пољопривредног земљишта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00486/2019-04 од 24.7.2019. год.)

1. Одредбом 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. Закона, 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. Закона, уколико није утврђена просечна цена у зони нити граничним зонама, вредност земљишта утврђује овлашћени судски вештак за послове пољопривреде, у складу са прописом којим се уређује поступак експропријације.

Према 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, односно када је земљишту коме се намена мења планским документом промењена намена у грађевинско, а у складу са одредбама члана 46. Закона.

У случају када за конкретну календарску парцелу није утврђен порез на имовину у години која претходи години у којој се мења намена, 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. Према одредби члана 47. став 1. тачка 2) Закона, накнада за промену намене пољопривредног земљишта не плаћа се у случају изградње економских објеката који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, а власнику је пољопривреда основна делатност и ако не поседује друго одговарајуће пољопривредно земљиште.

Према одредби става 2. истог члана Закона, прописано је да су економски објекти објекти који су у функцији примарне пољопривредне производње у смислу закона којим се уређује пољопривредно земљиште.

Ставом 3. истог члана Закона, прописано је да испуњеност услова за ослобођење од плаћања накнаде, на захтев власника, односно корисника пољопривредног земљишта, решењем утврђује општинска, односно градска управа.

Такође, напомињемо да је одредбом члана 2. став 1. тачка 24а) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09 ... 37/19) прописано да су економски објекти 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.).

С тим у вези, испуњеност услова за ослобођење од плаћања накнаде, у случају изградње економских објеката који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, а власнику је пољопривреда основна делатност и ако не поседује друго одговарајуће пољопривредно земљиште (нпр. необрађено пољопривредно земљиште), решењем утврђује општинска управа, уз претходно достављену документацију од стране лица, власника, односно корисника пољопривредног земљишта, прописану чланом 47. став 4. Закона.

Као доказ да је пољопривредна делатност основна делатност правног лица, власника, односно корисника пољопривредног земљишта чија се намена мења, је да је то правно лице регистровано за обављање пољопривредне делатности, да је пољопривредна делатност његова претежна делатност, односно да је уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област.

Као доказ да је пољопривредна делатност основна делатност физичког лица је да је регистровано за обављање делатности пољопривреде и остварује приходе од обављања делатности пољопривреде, да је уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област, односно да је то лице поднело пријаву на осигурање као пољопривредник.

3. Према одредби члана 47. став 4. тач. 4) и б) Закона, прописано је, између осталог, да уз захтев власника, односно корисника пољопривредног земљишта, обвезник накнаде подноси сагласност министарства у чијој су надлежности послови

пољопривреде за промену намене пољопривредног земљишта, као и податке о условима становања и члановима породичног домаћинства у случају изградње породичног стамбеног објекта, у случају градње или реконструкције породичне стамбене зграде пољопривредног домаћинства у циљу побољшања услова становања чланова тог домаћинства или у случају природног раздвајања пољопривредног домаћинства највише до 200 m² стамбеног простора.

У складу са напред наведеним, обвезник накнаде за промену намене пољопривредног земљишта има обавезу подношења сагласности министарства у чијој су надлежности послови пољопривреде за промену намене пољопривредног земљишта, само у случају ослобађања од плаћања накнаде за промену намене предметног земљишта прописане у члану 47. став 1. тачка 8), за пошумљавање пољопривредног земљишта када је пољопривредном основом или пројектом рекултивације утврђено да ће се то земљиште рационалније користити ако се пошуми, без обзира на класу.

Имајући у виду да предметним законским одредбама није прописан образац на којем би обвезник накнаде поднео податке о условима становања и члановима породичног домаћинства у случају изградње породичног стамбеног објекта, у случају градње или реконструкције породичне стамбене зграде пољопривредног домаћинства у циљу побољшања услова становања чланова тог домаћинства или у случају природног раздвајања пољопривредног домаћинства највише до 200 m² стамбеног простора, мишљења смо да би предметни документ требао да буде у слободној форми потписан од стране обвезника накнаде, у коме се наводе сви подаци од значаја за остваривање ослобођења од плаћања накнаде. Под подацима о условима становања подразумевају се подаци о тренутним условима становања (нпр. становање у стану, кући, породичној кући, подстанарство, и други облици становања), као и површини стамбеног простора у власништву обвезника који се користи за становање обвезника и чланова његовог породичног домаћинства. Као доказ о члановима породичног домаћинства може

се достави пријава пребивалишта чланова породичног домаћинства, извод из матичне књиге рођених, извод из матичне књиге венчаних.

7. Да ли је страно правно лице – ималац лиценце за снабдевање на велико електричном енергијом обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00613/2019-04 од 24.7.2019. год.)

Према одредби члана 36. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон) обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности је енергетски субјект који:

1) обавља енергетске делатности снабдевања електричном енергијом, снабдевања природним гасом и јавног снабдевања природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика;

2) обавља енергетску делатност производње деривата нафте и трговине нафтом, дериватима нафте, биогоривима и компримованим природним гасом и има лиценцу за обављање тих делатности у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сходно одредбама члана 39. став 1. Закона, утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу врши обвезник накнаде из члана 36. став 1. тачка 1) Закона приликом испостављања рачуна за испоручену енергију и/или енергенте крајњем купцу/потрошачу.

У складу са чланом 39. став 9. Закона, накнада за унапређење енергетске ефикасности утврђује се као производ количине енергената/енергије испоручене крајњим купцима и висине накнаде из члана 38. Закона.

Одредбом члана 2. став 1. тачка 69) Закона о енергетици („Службени гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18, у даљем тексту: Закон о енергетици) прописано је да је снабдевање на велико електричном

енергијом продаја електричне енергије купцима, укључујући препродају, осим продаје крајњим купцима.

Крајњи купац је правно или физичко лице или предузетник који купује електричну енергију или природни гас за своје потребе (члан 2. став 1. тач. 31) Закона о енергетици).

Према одредби члана 16. став 1. тачка 7) Закона о енергетици, енергетска делатност је снабдевање на велико електричном енергијом.

Сходно члану 19. став 1. Закона о енергетици, лиценца се издаје на захтев домаћег правног лица, односно предузетника, као и на захтев страног правног лица само за обављање енергетске делатности снабдевања на велико електричном енергијом, у складу са Законом о енергетици.

Према томе, имајући у виду да се утврђивање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену електричну енергију врши само за ону количину електричне енергије коју енергетски субјект, односно лице које обавља енергетску делатност снабдевања електричном енергијом испоручи крајњем купцу/потрошачу (који купује електричну енергију за своје потребе), сматрамо да страном правном лицу које поседује лиценцу за снабдевање електричном енергијом на велико и које не врши испоруку крајњем купцу/потрошачу није обвезник накнаде за унапређење енергетске ефикасности за испоручену електричну енергију.

8. Плаћање путарине за комби возила која превозе чланове удружења особа са инвалидитетом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 344-00-00011/2019-04 од 23.7.2019. год.)

Према одредби члана 199. ст. 1. и 2. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018 и 49/2019, у даљем тексту: Закон), путарина се не плаћа за возила:

- 1) МУП-а (возила у власништву МУП-а);

2) хитне помоћи (специјална возила изведена за одређене функције са посебно уређеном каросеријом, снабдевену уређајима или опремом за обављање тих функција, ако су као таква регистрована и дају посебне светлосне и звучне знаке и амбулантна возила намењена за транспорт болесних или повређених лица и опремљена специјалном опремом за такву намену);

3) Војске Србије и возила мобилисана за потребе Војске Србије;

4) професионалних ватрогасних јединица, добровољних ватрогасних друштава и ватрогасних јединица правних лица која имају ватрогасну службу организовану по прописима о заштити од пожара;

5) под пратњом и возила са првенством пролаза у складу са законом којим се уређује безбедност саобраћаја на путевима.

По одобрењу управљача јавног пута путарина се не плаћа за возила:

1) особа са утврђеним инвалидитетом са 80% или више процената телесног оштећења, односно особа код којих је утврђено телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета 60% или више процената, за један лични аутомобил који имају у свом власништву, односно који користе по основу уговора о лизингу, када се особа са утврђеним инвалидитетом налази у возилу;

2) републичке инспекције за државне путеве и републичке инспекције за друмски саобраћај;

3) привредних друштава и других правних лица, односно предузетника који обављају послове одржавања и заштите јавног пута за чије коришћење се плаћа путарина;

4) која су у функцији организовања и контроле наплате путарине;

5) за превоз лица и материјалних добара у оквиру домаћих или међународних хуманитарних акција;

6) возила међународних мировних мисија.

Према томе, Законом није прописано ослобођење од плаћања путарине за комби возила која превозе чланове удружења особа са инвалидитетом.

Напомињемо да ћемо ваш допис размотрити као иницијативу за ослобађање од плаћања путарине за возила удружења особа са инвалидитетом приликом наредних измена и допуна Закона.

9. Утврђивање накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене по основу постављања челичног водовода ради изградње мини-хидроелектране
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00582/2019-04 од 19.7.2019. год.)

Сходно одредбама члана 2. тачка 1) Закона, накнада је јавни приход који се наплаћује за коришћење одређеног јавног добра.

Према члану 63. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС”, бр. 95/2018, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене је лице којем је корисник шума и шумског земљишта шумско земљиште дао на коришћење у нешумске намене, при чему се под коришћењем шумског земљишта у државној својини у нешумске намене подразумева коришћење шумског земљишта за намене које нису у функцији газдовања шумама у складу са планским документима, између осталог и коришћење шумског земљишта за постављање подземних и надземних објеката и водова комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације.

Обвезнику накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене не може се наплаћивати и закупнина за то шумско земљиште у државној својини (члан 63. став 3. Закона).

Основица накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене за постављање подземних и надземних објеката и водова комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације је површина земљишта изражена у метрима квадратним (m²), у смислу члана 64. Закона.

У складу са чланом 65. Закона, висине накнада за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене, по појединачној намени коришћења, утврђене су у Прилогу 3, у Табелама 1. до 6. тог закона.

Накнаду за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене утврђује решењем корисник шума и шумског земљишта, при чему се накнаде за намене из члана 63. став 2. тач. 1), 2), 4) и 5) овог закона утврђују за календарску годину, а плаћање се врши аконтационо, у једнаким месечним ратама, до 15. у месецу за претходни месец и коначно по истеку године, уколико по истеку године постоји разлика у односу на основицу накнаде на основу које је утврђена аконтација у току године (члан 66. ст 1. и 2. Закона).

У складу са чланом 278. став 1. тачка 5) Закона, даном почетка примене тог закона престају да важе одредбе чл. 11, 12, 85. и 87. и члана 111. став 1. тач. 8) и 33) Закона о шумама („Службени гласник РС”, бр. 30/10, 93/12 и 89/15).

Сходно члану 279. Закона, 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.

У Прилогу 3. Табела 2 (Висина накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини за постављање подземних и надземних објеката и водова комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације) прописана је

висина накнаде за коришћење земљишта за објекте комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације, осим за водове из тачке 2. те табеле у износу од 36 динара по m^2 , односно накнаде за коришћење земљишта за постављање водова комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације у износу од 18 динара по m^2 .

Према одредби члана 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС”, бр. 72/09 ... 83/18), 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, за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене плаћа се накнада у складу са Законом, као законом којим се уређује коришћење јавних добара. Закон уређује обвезника плаћања, основицу, висину, начин утврђивања и плаћања, припадност прихода од накнаде, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћање накнада за коришћење јавних добара, при чему напомињемо да начин давања на коришћење јавних добара није предмет Закона.

Обвезник предметне накнаде је лице којем је корисник шума и шумског земљишта шумско земљиште дао на коришћење у нешумске намене, при чему се давањем на коришћење у нешумске намене, у складу са Законом, не подразумева пренос права коришћења шумског земљишта.

Наиме, под коришћењем шумског земљишта у државној својини у нешумске намене подразумева се коришћење шумског земљишта за одређене намене наведене у члану 63. Закона (нпр.

геолошка истраживања, експлоатацију минералних сировина и минералне, полу-минерализоване и изворске воде; постављање подземних и надземних објеката и водова комуналне и енергетске инфраструктуре, као и инфраструктуре за електронске комуникације; постављање објеката за обављање делатности, односно на други начин коришћење шумског земљишта у сврху обављања делатности), које нису у функцији газдовања шумама у складу са планским документима.

Сходно наведеном, корисник шума и шумског земљишта почев од 01. јануара 2019. године, за намене наведене у члану 63. став 2. Закона, у конкретном случају за постављање челичног водовода неопходног за изградњу мини-хидроелектране, утврђује накнаду на начин и под условима прописаним одредбама чл. 63–68. Закона о накнадама, и висини утврђеној у Прилогу 3. Закона, а обвезнику накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене не може се истовремено наплаћивати и закупнина за то шумско земљиште у државној својини.

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на умањење обрачунате акцизе на алкохолна пића у случају када се као репродукциони материјал за производњу алкохолног пића користи друго алкохолно пиће на које је плаћена акциза при увозу, при чему се то алкохолно пиће (које се користи као репродукциони материјал) налази у слободној продаји, односно да ли обвезник акцизе има право на умањење обрачунате акцизе на укупно добијену количину произведеног алкохолног пића или се акциза плаћа само на разлику, с обзиром на то да се репродукциони материјал (алкохолно пиће) набавља у слободној продаји, а не непосредно од обвезника акцизе – произвођача, односно увозника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00549/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Одредбом члана 2. став 1. тачка 4) Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 19/12, 47/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да се акцизом опорезују алкохолна пића.

Према члану 12. ст. 1. и 2. Закона прописано је да се алкохолним пићима сматрају пића која се, у зависности од сировина од којих се производе и садржаја етанола, стављају у промет као таква врста пића у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића. У смислу овог Закона, алкохолним пићима из става 1. овог члана сматрају се сва јака алкохолна пића, која су уређена прописима којима се уређује област јаких алкохолних пића.

Чланом 20. ст. 1. и 2. Закона прописано је да обвезник има права на умањење обрачунате акцизе у висини износа плаћене акцизе на производе који су набављени од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се као репродукциони материјал употребљавају у производњи производа на које се плаћа акциза, укључујући и на акцизне производе који су у складу са Законом ослобођени плаћања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал. Репродукционим материјалом се сматрају производи који у процесу даље производње улазе у супстанцу другог производа у складу са законом.

Одредбом члана 8. ст. 1, 2, 3. и 9. Правилника о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве („Службени гласник РС”, бр. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12 – исправка, 56/13, 67/15, 101/16, 86/17 и 20/18) прописано је да произвођач акцизних производа умањење обрачунате акцизе врши у пореском периоду у којем је настала обавеза по основу обрачунавања акцизе на акцизне производе на које се плаћа акциза, укључујући и акцизне производе који су у складу са законом ослобођени плаћања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал; произвођач акцизних производа умањење обрачунате акцизе врши тако што од обрачунатог износа акцизе на акцизни производ одбије сразмерни износ акцизе плаћене при набавци репродукционог материјала од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се употребљава у производњи тог производа; сразмерни износ плаћене акцизе утврђује се на основу података о обрачунатој акцизи из докумената о набавци, односно производњи репродукционог материјала и одговарајућих производних норматива

по врсти акцизног производа; право на умањење плаћене акцизе сматра се износ акцизе исказане у рачуну произвођача, односно увозника акцизног производа при набавци акцизног производа који се као репродукциони материјал употребљава у производњи другог акцизног производа на који се плаћа акциза. Уколико се акцизни производи које произвођач сам производи, односно увози употребљава као репродукциони материјал у производњи другог акцизног производа, под плаћеном акцизом сматра се износ акцизе обрачунате, односно исказане акцизе у отпремници, доставници, односно другој веродостојној рачуноводственој исправи, односно износ акцизе која је плаћена при увозу акцизних производа, а који се као репродукциони материјал употребљава у производњи другог акцизног производа.

Предметно привредно друштво, које као репродукциони материјал за производњу алкохолног пића користи друго алкохолно пиће на које је плаћена акциза приликом увоза, при чему се то алкохолно пиће (које се користи као репродукциони материјал) налази у слободној продаји, тј. не набавља се непосредно од обвезника акцизе – произвођача, односно увозника, већ се набавља у слободној продаји, нема право на сразмерно умањење плаћене акцизе на репродукциони материјал који је искоришћен у производњи другог алкохолног пића, с обзиром на то да не поседује рачун о набавци алкохолног пића (репродукционог материјала), у овом случају, рачун увозника, у коме је исказана акциза, а сразмерни износ плаћене акцизе може се утврдити само на основу података о обрачунатој акцизи из докумената о набавци.

Према томе, у конкретном случају, предметно привредно друштво дужно је да обрачуна и плати акцизу на укупну количину произведеног алкохолног пића, без права на сразмерно умањење плаћене акцизе на алкохолно пиће које је употребљено као репроматеријал за производњу другог алкохолног пића, имајући у

виду да не поседује одговарајућу документацију (рачун увозника са исказаном акцизом), при чему напомињемо да алкохолно пиће које се користи као репродукциони материјал, а које је прописно обележено контролном акцизном маркицом, није од значаја за умањење плаћене акцизе, већ представља доказ да је алкохолно пиће стављено легално у слободан промет.

ЦАРИНЕ

1. Вредност коју би требало применити како би се утврдила царинска вредност робе која је део купљене имовине предузећа у стечају (линија за фарбање и сушење и линија за склапање клима уређаја), а стављена је у поступак царинског складиштења и налази се под царинским надзором
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00452/2019-17 од 01.7.2019. год.)

У складу са чланом 202. став 1. и чланом 205. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС”, бр. 95/2018) поступак царинског складиштења омогућава да се у просторијама или на другом месту које је царински орган одобрио за тај поступак и који је под царинским надзором (царинско складиште) смести страна роба, која, док се налази у том поступку, не подлеже плаћању увозних дажбина, других дажбина које се плаћају при увозу и мерама трговинске политике, ако се њима не забрањује улазак робе на царинско подручје Републике Србије или излазак из њега.

С обзиром да се ради о поступку који је, у складу са чланом 183. тачка 2) Царинског закона, дефинисан као посебан поступак, на њега се примењују одредбе члана 189. Царинског закона према којима права и обавезе носиоца поступка у вези са робом која је стављена у посебан поступак, осим поступка транзита, могу да се, потпуно или делимично, пренесу на друга лица која испуњавају услове за, у конкретном случају, поступак царинског складиштења, а сам поступак се, у складу са чланом 187. истог закона, окончава када се роба која је била стављена у тај поступак, стави у нови царински поступак, када је изнета са царинског подручја Републике Србије, уништена без остатака, или уступљена држави у складу са чланом 173. тог закона.

Ако се роба која је променила власника у току поступка царинског складиштења и за коју је нови власник преузео на себе измирење свих обавеза и окончање тог поступка, декларише за стављање у слободан промет, на њу се, у складу са чланом 150. став 2. Царинског закона, примењују прописи који важе на дан прихватања декларације за стављање у слободан промет, ако није друкчије прописано.

Приликом царињења робе ради стављања у слободан промет, царинска вредност као основица за утврђивање увозних дажбина, се утврђује применом одговарајућег метода за утврђивање царинске вредности који су прописани чл. 52. до 56. Царинског закона и одговарајућим одредбама Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/2019).

Метод који се најчешће користи и који се мора примењивати увек када су испуњени услови прописани за његову примену, јесте метод „транзакцијске вредности“ односно цене која је стварно плаћена или која треба да се плати за робу која се продаје ради извоза у Републику Србију, из члана 52. Царинског закона.

Додатно, чланом 105. став 2. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима прописано је, између осталог, да се за робу која се продаје за извоз у царинско подручје Републике Србије након њеног уноса у то царинско подручје, односно док се налази у привременом смештају или је стављена у посебан поступак (поступак царинског складиштења), транзакцијска вредност утврђује на основу те продаје. То значи да је царинским прописима дата могућност да се за робу која је продата у царинском складишту, царинска вредност као основица за утврђивање увозних дажбина, обрачуна на основу цене из те транзакције.

Да ли ће у пракси царински орган применити метод „транзакцијске вредности“ зависи од тога да ли су испуњени услови прописани за његову примену. Ако неки од прописаних услова није испуњен, царински орган ће применити први следећи метод за чију примену су испуњени сви прописани услови.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана на зараде које остварују физичка лица – држављани НР Кине (наша претпоставка је и резиденти НР Кине) као упућени радници који, по основу обављања рада на територији Републике Србије, остварују зараде од свог послодавца (правног лица) из НР Кине ког кога су у радном односу (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-392/2019-04 од 13.8.2019. год.)

I Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредбама чл. 7. и 8. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 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), обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за приход остварен на територији Републике и у другој држави, као и нерезидент Републике за доходак остварен на територији Републике.

Сагласно одредби члана 100а став 2. Закона, обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода. Обавезу обрачунавања и плаћања пореза има и обвезник странаца упућен на рад у Републику Србију, по основу примања које остварује од послодавца у или из друге државе (став 5. тог члана Закона).

У том случају физичко лице као порески обвезник дужно је да самоопорезивањем обрачуна и плати припадајући

порез на остварених приход и да надлежном пореском органу достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, који је прописан Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Службени гласник РС”, бр. 15/16, 20/18 и 27/19).

II Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Народне Републике Кине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ – Међународни уговори”, бр. 2/97, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1998. године

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Народне Републике Кине

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 15. (Радни однос) ст. 1, 2. и 3. (поред осталог) прописује:

„1. Зависно од одредаба чл. 16, 18, 19, 20. и 21. овог уговора, зараде, накнаде и друга слична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент НР Кине) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, у НР Кини) осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици

Србији), таква примања која се у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).”

У вези са наведеним, указујемо да се радни однос обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) ако се делатност у односу на коју се исплаћују зараде, накнаде и друга слична примања стварно обавља у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) тј. ако је запослено лице физички присутно у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) ради обављања радног односа.

„2. Изузетно од одредаба става 1. овог члана, примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, НР Кине) оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) опорезују се само у првопоменутој држави (у конкретном случају, у НР Кини):

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

2) ако се примања исплаћују од стране или у име послодавца који није резидент друге државе (у конкретном случају, ако послодавац није резидент Републике Србије);

3) ако примања не падају па терет сталне јединице (у конкретном случају, огранка) или сталне базе коју послодавац (у конкретном случају, резидент НР Кине) има у другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).

3. Изузетно од претходних одредаба овог члана, примања која оствари резидент државе уговорнице. (у конкретном случају, НР Кине) опорезују се у тој држави (у конкретном случају, у НР Кини) ако су примања исплаћена за:

1) рад обављен у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) у вези са градилиштем, грађевинским, монтажним или инсталационим радовима или надзорним

делатностима у вези са тим радовима (што је, у конкретном случају, чињеница коју наводите у вашем захтеву и, коју сте нам потврдили у телефонском разговору) за период од 12 месеци у којем то градилиште, радови или делатности не представљају сталну јединицу (у конкретном случају, огранак) у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).”

Имајући у виду наведено као и, посебно, да се (у конкретном случају, како наводите у вашем захтеву и како сте нам потврдили у телефонском разговору) ради о извођењу грађевинских радова (из члана 15. Радни однос) став 3. тачка 1) Уговора, зарада коју, радом на територији Републике Србије, оствари резидент НР Кине у периоду краћем од 12 месеци (што треба утврдити у сваком конкретном случају) опорезује се само у НР Кини (у свему, у складу са домаћим пореским законодавством НР Кине).

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 напред наведеног решења из члана 15. (Радни однос) став 3. тачка 1) Уговора (опорезивања зараде коју резидент НР Кине оствари радом на територији Републике Србије, само у НР Кини – што је посебна погодност предвиђена цитираном одредбом члана 15. став 3. тачка 1) Уговора) неопходно обезбедити валидну потврду о резидентности НР Кине, потписану и оверену од стране надлежних органа НР Кине (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка 9) Уговора, то је Државна администрација за опорезивање, односно њен 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 ... и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од

надлежног органа друге државе уговорнице (у конкретном случају, НР Кине) 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 НР Кине).

Уколико нису испуњени напред наведени услови из Уговора и ЗПППА, примениће се одговарајуће одредбе Закона које уређују опорезивање у Републици Србији.

2. Порески третман зарада из радног односа које држављанин Републике Србије (наша претпоставка да је физичко лице порески резидент Републике Србије) оствари из радног односа обављеног у авиону (наша претпоставка је, у својству члана посаде) предузећа – пореског резидента Катара, које обавља међународни ваздушни саобраћај

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-390/2019-04 од 12.8.2019. год.)

Према члану 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01 ... и 95/18, у даљем тексту: ЗПДГ), обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије (у даљем тексту: резидент) за доходак остварен на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република) и у другој држави (у конкретном случају, у Катару).

Резидент Републике, сагласно члану 7. став 2. ЗПДГ, јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума предвиђених у ставу 2. тачка 1) члана 7. ЗПДГ, неће се сматрати резидентом Републике за ту пореску годину (члан 7. став 4. ЗПДГ).

Сходно члану 8. став 1. ЗПДГ, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике.

Одредбама члана 8. став 2. ЗПДГ прописано је да се дохотком, у смислу става 1. тог члана, нарочито сматра доходак који физичко лице оствари по основу:

- 1) рада који обавља на територији Републике;
- 2) коришћења или располагања правом на територији Републике

Ако обвезник – резидент Републике оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама ЗПДГ одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави, с тим да порески кредит не може бити већи од износа који би се добио применом одредаба ЗПДГ на доходак остварен у другој држави (члан 12. ЗПДГ).

Одредбом члана 87. став 1. ЗПДГ прописано је да годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици 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 и у другој држави (у конкретном случају, у Катару);
- 2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

II Између Владе Републике Србије и Владе Државе Катар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу

на порезе на доходак („Службени гласник РС – Међународни уговори”, бр. 1/10, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2011. године.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС”, бр. 98/06) у члану 16. (пored 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 15. (Радни однос) став 3. (пored осталог) прописује:

„3. ...примања остварена из радног односа обављеног на поморском броду или ваздухоплову у међународном саобраћају, опорезују се у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.”

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који наводите у вашем допису, право опорезивања зарада из радног односа које физичко лице (резидент Републике Србије) оствари из радног односа обављеног у авиону (у својству члана посаде) предузећа (које је порески резидент Катара) које обавља међународни ваздушни саобраћај има Катар (у свему, по пореским прописима Катара).

Наведено право опорезивања је неискључиво што значи да и Република Србија (сходно одредбама домаћег пореског законодавства, у конкретном случају ЗПДГ) има право опорезивања.

Двоструко опорезивање које том приликом може настати избегава се применом метода кредита предвиђеног у члану 23. став 1 . Уговора који (пored осталог) предвиђа да:

„Ако резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) остварује доходак (у конкретном случају, зараду из радног односа) који се, у складу с одредбама овог уговора, може опорезивати у другој држави уговорници (у конкретном случају, у

Катару што је, како је напред наведено, неспорно) првопоменућа држава (у конкретном случају, Република Србија) одобрава као одбитак од пореза на доходак тог резидента, износ једнак порезу на доходак који је плаћен у тој другој држави (у конкретном случају, у Катару).

Тај одбитак не може бити већи од дела пореза на доходак, како је обрачунат пре извршеног одбијања, који одговара дохотку који се може опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Катару).“

Посебно указујемо да изразе „опорезује се у држави уговорници“ и „може се опорезивати у држави уговорници“ треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања дато право опорезивања, то право и користи али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односне приходе (у конкретном случају, порез на зараду из радног односа).

Уколико такав порез не постоји у домаћем пореском законодавству државе уговорнице којој је, на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања дато право опорезивања, она то своје право не може да искористи (ово из разлога јер се одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања у порески систем државе уговорнице не могу увести порези који у тој држави и, иначе, не постоје).

С обзиром на изнето, посебно указујемо да се напред наведено решење (деоба права опорезивања зараде из радног односа између државе резидентности – Републике Србије и државе извора зараде – Катара) према којем се, у конкретном случају, ради о физичком лицу – држављанину и резиденту Републике Србије које

остварује зараду из радног односа код правног лица (авио компаније која обавља међународни ваздушни саобраћај) које је порески резидент Катар не примењује, ако односно физичко лице није порески резидент Републике Србије већ порески резидент Катар. Ово зато јер лице у Катару живи и ради и има центар пословних и животних интереса (што, у сваком конкретном случају, треба доказивати – поред осталог, и потврдом о резидентности издатом од стране надлежних органа Катар на коју чињеницу, имајући у виду одредбе ЗПДГ и Уговора, надлежни порески органи Републике Србије немају примедба).

У наведеном случају, искључиво право опорезивања зараде коју физичко лице – резидент Катар, оствари из радног односа код правног лица (авио компаније која обавља међународни ваздушни саобраћај) које је порески резидент Катар има Катар (али не и Република Србија). Наведено у свему по одредбама домаћег пореског законодавства Катар (зато јер је, у конкретном случају, реч о искључиво унутрашњем питању Катар).

3. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно правно лице из Ирске оствари отуђењем (преносом) уз накнаду удела у резидентном правном лицу, с тим да је стицалац удела нерезидентно правно лице из Луксембурга
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-01-384/2019-04 од 11.7.2019. год.)

И У складу са чланом 40. став 6. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01 ... 95/18, у даљем тексту: Закон) на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног

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

У смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

Сходно члану 27. ст. 3. и 4. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из става 1. овог члана и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика негативна, у питању је капитални губитак.

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.

Надлежни порески орган, на захтев нерезидента, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици (члан 40а став 4. Закона).

Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Службени гласник РС”, бр. 100/15 ... 14/16, у даљем тексту: Правилник) прописује се садржај пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе које нерезидентно правно лице остварује на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република), између осталог, у складу са чланом 40. став 6. Закона.

Пореска пријава за обрачун пореза на добит на приходе из члана 1. овог правилника подноси се на обрасцу ПП КДЗН – Пореска пријава за порез на добит по решењу, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 2. став 1. Правилника).

Сходно члану 3. ст. 1. и 2. Правилника, нерезидентно правно лице је дужно да, за приходе из члана 40. став 6. Закона, надлежном пореском органу, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација (у даљем тексту: порески пуномоћник), поднесе пријаву у року од 30 дана од дана остваривања тих прихода и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања порез плаћа у држави чији је резидент, уз подношење доказа да нема основа за плаћање пореза у Републици.

Према члану 3. став 3. Правилника, нерезидентно правно лице, уз пореску пријаву из става 2. овог члана, подноси образац потврде о резидентности оверен од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, или оверени превод потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

У Образац ПП КДЗН, под редним бројем 2.11 Број рачуна у Републици Србији – уноси се број нерезидентног рачуна (члан 8. став 6. Правилника).

Према томе, приход нерезидентног правног лица (у конкретном случају, резидента Ирске) по основу капиталног добитка

(који је остварен продајом удела у резидентном правном лицу), предмет је опорезивања порезом по решењу, по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

II Између Републике Србије и Ирске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС – Међународни уговори”, бр. 1/10, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2011. године.

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 13. (Капитални добитак) прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретне имовине наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак који оствари предузеће државе уговорнице од отуђења поморских бродова или ваздухоплова који се користе у

међународном саобраћају или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова или ваздухоплова опорезује се само у тој држави.

4. Добитак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, правно лице резидент Ирске) од отуђења акција у компанији или интереса (удела – прим. МФ) у ортачком друштву, трусту или другом лицу (друштву са ограниченом одговорношћу – прим. М.Ф.) ако акције или интерес (удели – прим. МФ) више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретне имовине која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) може се опорезивати у тој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).

Приликом утврђивања да ли се, у конкретном случају, ради о капиталном добитку од отуђења интереса (удела) привредног друштва чија се имовина (актива) непосредно или посредно, углавном (минимум 51 одсто интереса/удела) састоји од непокретне имовине која се налази у Републици Србији, надлежни порески органи Републике Србије требало би да утврде однос између вредности непокретне имовине и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва, и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком на непокретну имовину о којој је, у конкретном случају, реч).

5. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2, 3, и 4. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину (у конкретном случају, само у Ирској).

6. Одредбе става 5. овог члана не утичу на право државе уговорнице да заведе, у складу са својим законом, порез на добитак

од отуђења имовине који оствари физичко лице резидент друге државе уговорнице, а које је било резидент првопоменуте државе у било ком периоду у току пет година које непосредно претходе отуђењу имовине.”

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Ирске, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који се наводи у захтеву за мишљење, као и уколико су испуњени услови за примену одредбе члана 13. став 4. Уговора, капитални добитак који нерезидентно правно лице из Ирске оствари отуђењем (преносом) уз накнаду удела у резидентном правном лицу (при чему је стизалац удела нерезидентно правно лице из Луксембурга – што, у конкретном случају, није од значаја) може се опорезивати у Републици Србији.

Наведено, у свему, по одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије (Закона и Правилника).

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати” треба тумачити на начин да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања дато право опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) то право и користи, али под условом да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак што је неспорно).

Уколико, међутим, нису испуњени услови за примену одредбе члана 13. став 4. Уговора (према којој би, у конкретном случају, неискључиво, право опорезивања капиталног добитка припало Републици Србији) односно капитални добитак, сходно одредби члана 13. став 5. Уговора, подлеже опорезивању само у држави резидентности продавца удела, односно само у Ирској.

Ово, посебно, из разлога јер се изузеци наведени у члану 13. ст. 1, 2, 3. и 4. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају удела (са изузетком става 4.) у капиталу, него на другу имовину.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује уговор) наведено да се Уговор примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене напред наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Ирској), неопходно да нерезидентно правно лице из Ирске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Ирске) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Ирске (на основу члана 3. Опште дефиниције, став 1. тачка 9) Уговора, то је Служба пореских повереника или њен 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) 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 прописује надлежни орган Ирске).

Уколико није испуњен услов који се односи на валидност потврде о резидентности, примениће се напред наведене одредбе Закона и Правилника које предвиђају опорезивање капиталног добитка у Републици Србији (а не одредба члана 13. став 5. Уговора).

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају продаје робе у ваздухопловима, који саобраћају искључиво у међународном авио саобраћају, од стране другог правног лица (а не авио компаније), а које је ангажовано од стране авио компаније и коме је дат на располагање простор у ваздухоплову за обављање малопродајне делатности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00555/2019-04 од 17.7.2019. год.)

Одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Одредбом члана 4. став 1. Закона о ваздушном саобраћају („Службени гласник РС”, бр. 73/10, 57/11, 93/12, 45/15, 66/15 – др. закон, 83/18) прописано је да је ваздушни простор Републике Србије простор изнад територије Републике Србије.

Одредбом члана 3. тачка 1. Закона о граничној контроли („Службени гласник РС”, бр. 24/18) државна граница је замишљена вертикална раван која се граничном линијом простире по Земљиној површини и одваја простор Републике Србије, његов копнени део, унутрашње воде, ваздушни простор и простор испод површине земље од простора суседних држава. У смислу граничних провера под државном границом сматрају се и подручја граничних прелаза на аеродромима и пристаништима преко којих се одвија међународни саобраћај, а чланом 15. став 1. прописано је да је гранични

прелаз место одређено за прелазак државне границе у друмском, железничком, ваздушном и воденом саобраћају.

Према томе, уколико се, у конкретном случају, ради о продаји робе у ваздухопловима који саобраћају у међународном ваздушном простору, и то од стране правног лица које је ангажовано од стране авио компаније, а роба је претходно прошла царинску контролу у складу са царинским прописима, према нашем мишљењу, лице које врши продају робе у ваздухопловима који саобраћају у међународном ваздушном простору, а под условом да је таква продаја дозвољена у складу са другим прописима (нпр. прописима из области царине), нема обавезу евидентирања промета преко фискалне касе, с обзиром да се Закон о фискалним касама примењује на промет добара, односно пружање услуга на територији Републике Србије.

2. Могућност евидентирања промета преко фискалне касе оствареног од донација купаца у различитим новчаним износима у малопродајним објектима, а које би друштво потом уплаћивало на рачун одабране институције

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0048/2019-04 од 10.7.2019. год.)

Одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Одредбом члана 12. став 1. Закона, фискални исечак је фискални документ у коме се евидентира сваки појединачно остварени промет добара на мало, односно услуга физичким лицима које купац добара, односно корисник услуга плаћа готовином, чеком или картицом.

Према члану 13. Закона, дневни извештај је фискални документ који је обвезник дужан да формира и штампа једном дневно, на крају рада. У дневном извештају се евидентирају тотали промета добара и услуга из свих фискалних исечака забележених у оперативној меморији фискалне касе, сачињених од тренутка формирања претходног дневног извештаја. Дневни извештај, поред осталих података, садржи следеће податке: број, дан, месец, годину, сат, минут и тип ресета од сачињавања претходног дневног извештаја до сачињавања текућег дневног извештаја, вредност укупног промета добара и услуга у извештајном периоду, као и дан, месец, годину сат и минут сачињавања дневног извештаја.

Чланом 15. Закона прописано је да је пресек стања фискални документ који се формира и штампа по потреби, на захтев Пореске управе или за потребе обвезника, у коме се евидентирају тотали промета добара и услуга, као и тотали средстава плаћања (готовина, чек и картица) из свих формираних и одштампаних фискалних исечака фискалне касе, од тренутка формирања и штампања претходног дневног извештаја из фискалне касе.

Сагласно наведеним одредбама Закона, преко фискалне касе евидентира се искључиво промет остварен продајом добара на мало, односно пружањем услуга физичким лицима које купац добара, односно корисник услуга плаћа готовином, чеком или картицом.

Такође, сагласно чл. 12, 13. и 15. Закона, у фискалној касе се не може држати новац који није евидентиран преко фискалне касе, односно вредност укупног промета добара и услуга у извештајном периоду мора бити исти као и затечено стање у фискалној каси по свим облицима плаћања (готовина, чек или картица).

Према томе, у конкретном случају, донације купаца у различитим новчаним износима које би се прикупљале у вашим малопродајним објектима, а које би друштво потом уплаћивало на рачун одабране институције, нису предмет евидентирања промета преко фискалне касе, сагласно члану 3. Закона.

При томе напомињемо, мишљења смо да привредно друштво може да води посебну евиденцију о приходу оствареном од донација, па самим тим и приход остварен по основу истих био би одвојен од оствареног промета који је евидентиран преко фискалне касе.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Издавање рачуноводствених исправа (књижних одобрења) у електронској форми које би биле оверене електронским потписом нерезидентног овлашћеног лица уз коришћење квалификованог електронског потписа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-567/2019-16 од 15.7.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Чланом 7. став 1. овог закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контроле поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Појам рачуноводствене исправе који, између осталих, обухвата и фактуру уређен је одредбама члана 8. Закона. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Рачуноводственом исправом сматра се и исправа испостављена, односно примљена телекомуникационим путем, као и исправа испостављена, односно примљена путем сервиса за електронску размену података (Electronic data Interchange – EDI).

Пошиљалац је одговоран да подаци на улазу у телекомуникациони систем буду засновани на рачуноводственим исправама, као и да чува оригиналне рачуноводствене исправе.

Када се рачуноводствена исправа преноси путем сервиса за електронску размену података, пружалац услуге електронске размене података дужан је да обезбеди интегритет размењених података.

Ради убрзања и поједностављења процеса издавања фактура, као и разјашњења недоумица које су се појавиле у пракси, а односе се на начин на који се издају и књиже фактуре у пословним књигама правних лица и предузетника, настале у папирном или електронском облику, од стране министра финансија и министра трговине, туризма и телекомуникација донето је Објашњење у вези са издавањем и књижењем рачуна (фактура) у папирном и електронском облику без употребе печата и потписа Број 401-00-4169/2017-16 од 11. децембра 2017. године (у даљем тексту: Објашњење), у којем је указано на следеће:

Законом је омогућено правним лицима и предузетницима да своје фактуре издају у папирном или електронском облику.

Законом није прописано да фактура која је изворно настала у папирном облику мора садржати печат и потпис одговорног лица, већ је довољно да иста садржи „идентификациону ознаку“ која упућује на одговорно лице, односно лице које је овлашћено за издавање те фактуре, а којом потврђује веродостојност исте у смислу члана 9. Закона.

Фактура која је изворно настала у електронском облику, као и фактура настала дигитализацијом (конверзијом документа из папирног у електронски облик, нпр. скенирана фактура) такође не мора бити потписана (електронским) потписом већ је довољно да иста садржи поменути „идентификациону ознаку“.

Правна лица и предузетници немају обавезу да фактуру, која је изворно настала у електронском облику, штампају нити да се на тако одштампан документ ставља отисак печата како би исти био сматран валидним.

Сходно наведеном, мишљења смо да се у конкретном случају књижно одобрење које је издато од стране овлашћеног правног лица из иностранства може сматрати валидном рачуноводственом исправом у смислу Закона, под условом да се из тако издатог рачуна недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене, односно да се ради о рачуноводственој исправи која је веродостојна (потпуна, истинита, рачунски тачна и да приказује пословну промену).

На крају, желели бисмо да укажемо да, сходно одредбама чл. 7. и 9. Закона, правно лице својим општим актом, између осталог, одређује лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Евидентирање пословних промена на основу резервације, а у вези са извршеним плаћањем (на основу извода банке са девизног рачуна)

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-418/2019-16 од 15.7.2019. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: 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.

Чланом 7. став 1. овог закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контроле поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују

кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Одредбама члана 13. Закона прописано је да правна лица и предузетници пословне промене књиже на рачунима прописаним контним оквиром.

Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, број 95/13, даље: Правилник) прописује се Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике који, у складу са Законом, пословне књиге воде по систему двојног књиговодства. Одредбе овог Правилника односе се на правна лица која примењују Међународне рачуноводствене стандарде (у даљем тексту: МРС), односно Међународне стандарде финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), правна лица која примењују Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП), као и на микро правна лица у складу са Законом. Одредбе овог правилника односе се и на друга правна лица која примењују МСФИ за МСП.

Сходно Правилнику, на рачуну 244 – *Девизни рачун*, исказују се стања и промене на девизном рачуну.

На рачунима групе 54 – *Трошкови амортизације и резервисања*, исказују се трошкови амортизације нематеријалних улагања и основних средстава и трошкови резервисања у складу са рачуноводственом политиком правног лица и предузетника.

Имајући у виду наведено, указујемо да је у конкретном случају, пре свега, неопходно да предметно привредно друштво утврди да ли је и по ком основу настала пословна промена и евентуално пратећи трошак (по основу резервисања или др.), као и да на основу својих рачуноводствених политика изврши адекватно евидентирање пословних промена у складу са одредбама Правилника. Напомињемо да, уколико се плаћање врши са девизног

рачуна банке овог привредног друштва, при настанку промене девизних средстава на рачуну настају позитивне или негативне курсне разлике, које је, такође, неопходно евидентирати у пословним књигама сагласно Правилнику.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 – др. закон), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Да ли друштво са ограниченом одговорношћу које се бави угоститељством, припремањем и послуживањем хране и пића мора у објекту да има лист дневног промета угоститеља сваког дана или то може бити и лагер листа код књиговође која ажурно књижи пословне промене?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-761/2018-16 од 23.10.2018. год.)

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.

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

Правилником о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства јесте предвиђена књига шанка за угоститеље, али предметно друштво са ограниченом одговорношћу (у даљем тексту: предметно друштво) води књиге по систему двојног књиговодства и има лагер листу. Такође, предметно друштво уноси пријемнице, готове производе и требовања по нормативима.

Одредбама члана 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствено контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Појам рачуноводствене исправе уређен је одредбама члана 8. Закона. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Лица која састављају и врше пријем рачуноводствених исправа дужна су да рачуноводствену исправу и другу документацију у вези са насталом променом доставе на књижење најкасније у року од три радна дана од дана кала је пословна промена настала, односно у року од три радна дана од датума пријема. Лица која воде пословне књиге, после спроведене контроле примљених

рачуноводствених исправа, дужна су да рачуноводствене исправе прокњиже у пословним књигама најкасније у року од пет радних дана од дана пријема.

Имајући у виду наведено, као и информације изнете у захтеву, мишљења смо да је у конкретном случају предметно друштво у обавези да води пословне књиге и саставља финансијске извештаје у складу са одредбама Закона и пратећих подзаконских аката, односно интерним актима о рачуноводству и рачуноводственим политикама. С обзиром на чињеницу да предметно друштво своје пословне књиге води по систему двојног књиговодства, ово правно лице није у обавези да примењује правила и прописе (укључујући претходно поменути правилник) који се односе на вођење пословних књига по систему простог књиговодства.

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), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са релевантном регулативом коју правно лице примењује.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС», бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Могућност обављања платног промета са иностранством по основу колективног животног осигурања нерезидената – физичких лица, као и индивидуалног животног осигурања резидената – физичких лица, а у вези са применом члана 34. став 2. тачка 4) Закона о девизном пословању

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00446/2019-16 од 22.7.2019. год.)

У допису, најпре, постављате питање да ли се и под којим условима може извршити исплата осигуране суме осигуранику који је нерезидент – физичко лице које је запослено у представништву резидента – правног лица у иностранству, при чему је основ за исплату осигуране суме уговор о колективном животном осигурању који је резидент правно лице, као послодавац нерезидента – физичког лица, закључио са резидентом – друштвом за осигурање, а исплата би се извршила на рачун осигураника који је отворен код банке у иностранству. С тим у вези, указујемо да је чланом 3. Закона о девизном пословању („Службени гласник РС”, бр. 62/06, 31/11, 119/12, 139/14 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано да се плаћање, наплаћивање и пренос по текућим пословима између резидената и нерезидената врши слободно, у складу са овим законом, те да плаћања и преноси по основу текућих послова обухватају, између осталог, и преносе у корист физичких лица по основу ликвидираних штета по основу уговора о осигурању.

Поред тога, Шифарником основа наплате, плаћања и преноса у платном промету са иностранством, који је Прилог 2 Упутства за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством („Службени гласник РС”, од броја 24/07 до броја 82/17), прописана је шифра прилива и одлива 259 која се уноси у налоге платног промета са иностранством приликом, између осталог, наплате и плаћања премија осигурања и преноса по основу осигурања живота које нерезиденти власници полиса плаћају резидентним друштвима за осигурање. Ипак, како је Народна банка Србије надлежна за тумачење подзаконских прописа о обављању

платног промета са иностранством, а којим прописима је обухваћено и Упутство за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством, упућујемо вас да се за добијање мишљења у вези са применом шифре 259 обратите тој институцији.

Даље у допису постављате питање да ли се и под којим условима може извршити исплата осигуране суме осигураннику који је резидент – физичко лице, при чему је основ за исплату осигуране суме уговор о индивидуалном животном осигурању који је резидент — физичко лице закључило са резидентом друштвом за осигурање. У вези с овим питањем указујемо да је чланом 34. став 1. Закона прописано да се плаћање, наплаћивање и пренос између резидената и између резидената и нерезидената у Републици врши у динарима, док је ставом 2. тачком 4) истог члана Закона прописано да се, изузетно од одредбе става 1. овог члана, плаћање, наплаћивање и пренос у Републици могу вршити и у девизама по основу премија осигурања и преноса по основу животних осигурања. С обзиром на наведено, не видимо сметњу да се трансакције по основу премија осигурања и преноса по основу животних осигурања између резидената и између резидената и нерезидената у Републици врше, осим у динарима, и у девизама.

Одговор у вези са применом прописа дали смо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 37/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Могућност наплате опреме и услуга у девизама од страног извођача за посао који се изводи у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00049/2019-16 од 22.7.2019. год.)

У захтеву сте навели да су привредно друштво „А“ из Београда, у својству инвеститора, и привредно друштво „Б“ из

Данске, у својству извођача, закључили уговор о извођењу радова на Пројекту Ветропарк Пландиште (у даљем тексту: Пројекат), који се, дакле, изводе у Републици. Поред тога, у захтеву сте навели да ће привредно друштво „В“ из Београда у реализацији Пројекта учествовати у својству подизвођача, а сходно вашој понуди и уговору који ћете закључити са нерезидентом – извођачем.

У вези с вашим питањем, указујемо да је чланом 3. Закона о девизном пословању („Службени гласник РС”, бр. 62/06, 31/11, 119/12, 139/14 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано да се плаћање, наплаћивање и пренос по текућим пословима између резидената и нерезидената врши слободно, у складу са овим законом, те да плаћања и преноси по основу текућих послова обухватају, између осталог, и плаћања по основу спољнотрговинских послова и по другим текућим пословима са иностранством у смислу закона који уређује спољнотрговинско пословање. Поред тога, тачком 1. став 2. Упутства за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством („Службени гласник РС”, од броја 24/07 до броја 82/17) прописано је да платни промет са иностранством обухвата плаћања, наплаћивања и преносе по текућим и капиталним пословима у девизама и динарима између резидената и нерезидената. Стога је овде, као претходно питање, потребно утврдити да ли се извођење грађевинских и електро радова на Пројекту Ветропарк Пландиште, а које изводите у својству подизвођача сходно уговору који ћете закључити са нерезидентом – извођачем, сматрају обављањем спољнотрговинских послова, у смислу Закона о спољнотрговинском пословању („Службени гласник РС”, бр. 36/09, 36/11, 88/11 и 89/15), односно текућим послом по ком је дозвољено вршити платни промет са иностранством у девизама.

Спољнотрговинско пословање је, чланом 1. став 2. Закона о спољнотрговинском пословању, дефинисано као спољнотрговински промет робе и услуга и обављање привредних делатности страног лица у Републици и домаћег лица у другој држави или царинској територији. Чланом 2. став 2. Закона о спољнотрговинском пословању прописано је да обављање привредних делатности обухвата директно улагање и инвестиционе радове страног лица у

Републици, односно домаћег лица у другој држави или царинској територији, док је ставом 3. тачка 2) истог члана овог закона прописано да инвестициони радови обухватају пројектовање, грађевинске и занатске радове, инжењерске радове и све остале радове и услуге на објектима које врши, односно пружа страно лице у Републици, односно домаће лице у другој држави или царинској територији.

Како се у конкретном случају ради о грађевинским радовима које ће домаће лице вршити у Републици, сматрамо да је потребно прибавити мишљење Министарства трговине, туризма и телекомуникација, као надлежног за давање стручних мишљења и одговора у вези са применом Закона о спољнотрговинском пословању, о томе да ли се извођење грађевинских радова од стране домаћег лица у Републици сматра спољнотрговинским послом.

Уколико се Министарство трговине, туризма и телекомуникација изјасни да се извођење грађевинских радова од стране резидента – подизвођача у Републици, сходно уговору закљученим са нерезидентном – извођачем, сматра спољнотрговинским послом, тада се наплата од нерезидента – извођача по овом послу, као текућем послу у смислу члана 3. Закона, може вршити у девизама. У супротном, односно уколико се надлежно министарство изјасни да се извођење грађевинских радова од стране резидента – подизвођача у Републици не сматра спољнотрговинским послом, наплата се може вршити само у динарима, а што подразумева и обавезу нерезидента – извођача да отвори динарски нерезидентни рачун у Републици.

Одговор у вези са применом прописа дали смо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 37/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

**ОБАВЉАЊЕ ПЛАЋАЊА ПРАВНИХ ЛИЦА,
ПРЕДУЗЕТНИКА И ФИЗИЧКИХ ЛИЦА КОЈА НЕ
ОБАВЉАЈУ ДЕЛАТНОСТ**

1. Да ли дневни, готовински пазар мора да се уплати одједном и у целости или кроз више уплата, уз поштовање прописаног рока од седам радних дана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00271/2019-16 од 16.7.2019. год.)

Чланом 3. став 1. Закона о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност („Службени гласник РС”, бр. 68/15, даље: Закон) прописано је да су правна лица и предузетници дужни да динаре примљене у готовом по било ком основу уплате на свој текући рачун у року од седам радних дана. Чланом 5. став 1. Правилника о условима и начину плаћања у готовом новцу у динарима за правна лица и за физичка лица која обављају делатност („Службени гласник РС”, бр. 77/11) прописано је да правна лица и физичка лица која обављају делатност, најкасније у року од седам радних дана, готов новац примљен по било ком основу уплаћују на свој рачун код банке. Дакле, претходно наведеним прописима правним лицима и предузетницима прописани су обавеза уплате готовинског пазара и рок у ком исти мора бити уплаћен, али без децидног уређења обавезе уплате готовинског пазара одједном и у целости, те, са становишта тих прописа, не видимо сметњу за уплату готовинског пазара кроз више уплата у оквиру Законом прописаног рока.

Поред тога, а са становишта прописа који регулишу обавезу евидентирања промета преко фискалне касе, указујемо да је, сагласно одредби члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12, даље: Закон о фискалним касама), лице које је уписано у одговарајући регистар и које обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Према члану 13. Закона о фискалним касама, дневни извештај је фискални документ који је обвезник дужан да формира и штампа једном дневно, на крају рада. У дневном извештају се евидентирају тотали промета добара и услуга из свих фискалних исечака забележених у оперативној меморији фискалне касе,

сачињених од тренутка формирања претходног дневног извештаја. Дневни извештај, поред осталих података, садржи и следеће податке: број, дан, месец, годину, сат, минут и тип ресета од сачињавања претходног дневног извештаја до сачињавања текућег дневног извештаја, вредност укупног промета добара и услуга у извештајном периоду, као и дан, месец, годину, сат и минут сачињавања дневног извештаја.

Чланом 15. Закона о фискалним касама прописано је да је пресек стања фискални документ који се формира и штампа по потреби, на захтев Пореске управе или за потребе обвезника, у коме се евидентирају тотали промета добара и услуга, као и тотали средстава плаћања (готовина, чек и картица) из свих формираних и одштампаних фискалних исечака фискалне касе, од тренутка формирања и штампања претходног дневног извештаја из фискалне касе.

У складу са горе наведеним одредбама Закона о фискалним касама, дневни извештај је документ којим се евидентира тотал средстава плаћања (готовина, чек и картица) по тоталу промета добара и услуга по свим фискалним исечцима издатим од момента формирања претходног дневног извештаја и, самим тим, служи и као документ о оствареном промету и у готовом новцу.

Према томе, привредни субјект може да, у року од седам дана из члана 3. став 1. Закона, врши уплате дела готовинског пазара евидентираног кроз дневне извештаје у складу са Законом о фискалним касама, с тим што у случају контроле затечена количина готовог новца у фискалној каси не сме бити већа од збира предатог пазара и готовог новца затеченог у фискалној каси, а који је евидентиран кроз дневно извештаје и пресек стања. При томе, напомињемо да је привредни субјект дужан да динаре примљене у готовом по било ком основу, односно све пазаре евидентирание кроз дневне извештаје фискалне касе, а који нису уплаћени делимично у оквиру Законом прописаних седам дана, уплати на свој текући рачун код пословне банке најкасније седмог дана од дана формирања дневног извештаја.

Одговор у вези примене прописа дали смо према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС”, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУЛУ И АВГУСТУ 2019. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о измени Закона о накнадама за коришћење јавних добара	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 08. јула 2019. год.
Закон о изменама и допуни Закона о регулисању јавног дуга Републике Србије по основу неисплаћене девизне штедње грађана положене код банака чије је седиште на територији Републике Србије и њиховим филијалама на територијама бивших република СФРЈ	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 52 од 22. јула 2019. год.
Закон о потврђивању Конвенције о узајамној административној помоћи у пореским питањима	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 8 од 26. јула 2019. год.
УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допуни Уредбе о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2019. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 12. јула 2019. год.

Уредба о управљању капиталним пројектима	<i>Сл. гласник РС, бр. 51 од 19. јула 2019. год.</i>
Уредба о накнади трошкова у вези са конверзијом и умањењем дуга	<i>Сл. гласник РС, бр. 57 од 09. августа 2019. год.</i>
Уредба о изменама и допуни Уредбе о поступку за утврђивање права на исплату девизне штедње грађана	<i>Сл. гласник РС, бр. 61 од 29. августа 2019. год.</i>

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о начину вршења накнадне контроле	<i>Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.</i>
Правилник о начину вршења унутрашње контроле	<i>Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.</i>
Правилник о царинским обележјима	<i>Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.</i>
Правилник о чувању, заштити и сигурности података у оквиру информационог система Централног регистра обавезног социјалног осигурања	<i>Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.</i>
Правилник о садржини, начину одређивања и додељивања јединственог броја за потребе социјалног осигурања	<i>Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.</i>

Правилник о садржини и начину преноса података о обвезницима доприноса – послодавцима и исплатиоцима прихода у Јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања	Сл. гласник РС, бр. 48 од 05. јула 2019. год.
Правилник о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о условима и начину изузимања квалификованих прихода из основице пореза на добит правних лица	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о условима и начину остваривања права на порески кредит за улагање у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о остваривању права на пореско ослобођење за примања запосленог по основу сопствених акција које стекне без накнаде или по повлашћеној цени	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.

Правилник о остваривању права на пореско ослобођење по основу организовања рекреације, спортских догађаја и активности за запослене	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
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. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о Плану подрачуна консолидованог рачуна трезора	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о програму, начину полагања посебног стручног испита за царинског службеника и евиденцији о положеним испитима	Сл. гласник РС, бр. 50 од 12. јула 2019. год.
Правилник о допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 51 од 19. јула 2019. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о начину и поступку обављања платног промета у оквиру система консолидованог рачуна трезора за девизна средства	Сл. гласник РС, бр. 51 од 19. јула 2019. год.

Правилник о условима и начину ношења оружја и муниције царинских службеника	Сл. гласник РС, бр. 53 од 24. јула 2019. год.
Правилник о делатностима и пословима који су неспојиви са обављањем службене дужности царинског службеника	Сл. гласник РС, бр. 53 од 24. јула 2019. год.
Правилник о дисциплинској одговорности царинских службеника	Сл. гласник РС, бр. 55 од 02. августа 2019. год.
Правилник о измени и допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 58 од 16. августа 2019. год.
ОДЛУКЕ	
Одлука о износима минималних акциза на дуванске прерађевине	Сл. гласник РС, бр. 51 од 19. јула 2019. год.
Одлука о измени и допунама Одлуке о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2019. години	Сл. гласник РС, бр. 51 од 19. јула 2019. год.
ОСТАЛО	
Кодекс понашања царинских службеника	Сл. гласник РС бр. 59 од 23. августа 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