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

Број 11
новембар 2010.
година L
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
др Диана Драгутиновић, министар финансија

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

Главни уредник
Вук Ђоковић
државни секретар

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2010 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ ПОРЕЗИ

1. Порески третман поклона непокретности и покретних ствари које се налазе у тој непокретности који чини предузетник својим кћеркама, у случају када је предметну непокретност набавио 2005. године из сопствених средстава и унео је у имовину своје предузетничке радње 15
 2. а) Да ли је обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније дужан да приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке? 17
б) Пореска основица пореза на употребу мобилног телефона у случају слања хуманитарних SMS порука 17
 3. Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, односно економски дељивој целини у оквиру тог објекта, у случају када се фактичка предаја објекта врши излучном повериоцу који право располагања на објекту није стекао од инвеститора – обвезника ПДВ, већ од другог лица, као и порески третман другог преноса уз накнаду права својине на објекту. 19
-

-
4. а) Порески третман радног ангажовања физичких лица – волонтера који за свој рад не добијају никакву накнаду, као и чланова Удружења грађана „Недеља дизајна“ који нису у радном односу, ни у удружењу, нити код било ког другог послодавца, у циљу организације културне манифестације „Београдска недеља дизајна“, за коју се део средстава обезбеђује из буџета Града Београда, део од спонзора, а део продајом улазница 26
- б) Порески третман ангажовања страног лица за пружање услуга рекламирања у страним часописима 26

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Право на рефундацију ПДВ купцу првог стана за чланове породице купца првог стана у случају када купац првог стана и чланови његове породице на дан овере уговора о купопродаји на основу којег купац првог стана стиче стан нису имали исто пребивалиште на територији Републике Србије. 31
2. Могућност остваривања пореског ослобођења код промета добара и услуга за потребе реконструкције и рестаурације Руског Некропоља – Иверске капеле и четири руске парцеле на Новом гробљу који врши обвезник ПДВ. 33
3. Порески третман промета грађевинског објекта од стране привредног друштва – финансијера привредном друштву на које гласи одобрење за изградњу – инвеститору за пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту, као и преноса власничког удела на старом објекту – магацину од стране инвеститора финансијеру. 34
4. Утврђивање основице за обрачун ПДВ за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту чија је изградња започета закључно са 31.12.2004. године, а настављена од 1.1.2005. године, у случају када је накнада за промет објекта изражена у бруто износу 38
5. Порески третман промета семена ложе свеже паприке 41
6. Порески третман промета услуге посредовања код промета услуга смештаја и исхране у хотелима који се налазе у иностранству. 42
-

7. Порески третман промета услуга издавања бар кодова који врши пословно удружење које по том основу наплаћује накнаду названу чланарина.....	44
8. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге превоза путника аутобусима на подручју града и другог насеља, као и између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини, који врши обвезник ПДВ – превозник, у случају када град покрива трошкове зараде кондуктера запослених код превозника.....	46
9. Порески третман промета услуга образовања које се не сматрају услугама образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона о ПДВ.....	48
10. Порески третман промета и увоза естетске протезе – протезе после ампутације дојке.....	49
11. Пореска стопа ПДВ која се примењује на промет штрудли са орасима, маком или вишњама.....	50
12. Да ли право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу добара има обвезник ПДВ који врши увоз добара за стварног власника или обвезник ПДВ – стварни власник добара која се увозе?.....	51
13. Порески третман увоза путничког аутомобила који је набављен у иностранству 2004. године, а који врши физичко лице.....	53
14. Порески третман услуга козметичких третмана лица које пружа лекар – специјалиста дерматологије.....	55
15. Порески третман промета добара – остатака репроматеријала, уз накнаду, након завршетка процеса производње који врши обвезник ПДВ, као и обавеза вођења евиденције која обезбеђује вршење контроле ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ.....	56
16. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – прималац инжењерских услуга потражује од обвезника ПДВ – пружаоца тих услуга на име повреде физичког лица запосленог код подизвођача пружаоца инжењеринг услуга.....	57

17. Пореска стопа ПДВ на промет услуга превоза путника у градском саобраћају.	58
18. Да ли настаје пореска обавеза по основу ПДВ у случају ако обвезник ПДВ пре слања, односно отпремања добара у иностранство изда ино-купцу документ о обрачуну накнаде за будући промет добара, назван рачун, који садржи напомену да је предметни промет ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, при чему обвезник ПДВ за тај промет није наплатио авансна средства?	59
19. Порески третман промета услуге руковођења (менаџмента) који страно лице врши домаћем лицу	62
20. Порески третман преноса целокупне имовине предузетничке радње без накнаде (производни погон који се састоји од производне хале, машина, репроматеријала и готових производа) коју изврши обвезник ПДВ – предузетник.	65
21. Порески третман промета услуге емитовања едукативних спотова у оквиру кампање „Уједињени против дрога“	66
22. Настанак обавезе плаћања ПДВ код пореског дужника – примаоца услуга саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга у случају када промет предметних услуга пружа страно лице	68
23. Да ли обвезник ПДВ који врши промет непокретности, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, може у девизама да наплати укупан износ накнаде за предметни промет (збир износа који се односи на пореску основицу и износа ПДВ обрачунатог на ту основицу)?	70
24. Да ли се електронска кореспонденција између продавца – обвезника ПДВ и ино-купца (понуда и прихват понуде) сматра доказом за остваривање пореског ослобођења са правом на одбитак претходног пореза по основу примљених авансних средстава за извоз добара?	71
25. Порески третман промета услуга одржавања путева у смислу њихове поправке, реконструкције, модернизације и других радова	73

-
26. Порески третман уништавања резервних делова намењених маркама путничких аутомобила који се више не производе. 75
27. Да ли обвезник ПДВ који није остварио право на одбитак претходног пореза у пореском периоду у којем је испунио услове за остваривање овог права, има право да тај износ искаже као претходни порез у пореској пријави коју подноси за неки од наредних пореских периода? 76
28. а) Порески третман промета услуга радова на покретним добрима стављеним у поступак активног оплемењивања у случају када страном лице закључи уговор са више домаћих привредних друштава – обвезника ПДВ 77
- б) Порески третман промета добара који обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном привредном друштву, при чему тај обвезник ПДВ предметна добра не отпрема у иностранство већ их испоручује обвезнику ПДВ – привредном друштву које страном привредном друштву – примаоцу добара врши промет услуга у послу активног оплемењивања 77
29. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врше у оквиру спровођења пројекта „Реконструкција Клиничких центара у Србији: Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац“, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке (ЕИБ), на основу Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ потписаног 8.12.2006. године и Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ потписаног 12.12.2008. године, као и на основу анекса тих уговора потписаног 8.10.2010. године . . . 82
30. Порески третман првог преноса права располагања на стану који се налази у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, а који врши обвезник ПДВ, као и право на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ набављени стан користи за потребе одржавања пословних састанака и омогућавања преноћишта пословним партнерима 83
-

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Примена члана 22а Закона о порезу на добит правних лица 87
2. Да ли се приходи које оствари Удружење осигуравача Србије опорезују порезом на добит правних лица? 88
3. а) Да ли обвезник – друштво стицалац, чија је пословна година различита од календарске, може опорезиву добит утврђену у (коначном) пореском билансу да умањи за износ преузетог губитка утврђеног у пореском билансу припојеног друштва? . . . 90
б) Утврђивање салда пореске амортизационе групе сталних средстава у случају када обвезник искључи одређено стално средство из одговарајуће амортизационе групе. 90
в) Порески третман прихода насталих по основу неискоришћених дугорочних резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у коме су извршена 90
г) Исказивање расхода обвезника који се односе на обрачунски период за који се саставља финансијски извештај у случају када ће се документ о тим расходима евидентирати у пословним књигама обвезника у наредном обрачунском периоду 90
д) Како се, за пореске сврхе, стална средства стечена путем статусне промене укључују у одговарајуће амортизационе групе? 90
4. Да ли се доприноси који се плаћају на терет послодавца признају као расход у пореском периоду у којем су обрачунати? 96

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли Институт „Др Јосиф Панчић“ има право на ослобођење од пореза на имовину за пољопривредно земљиште у државној војини чији је купац које је у катастарским књигама уписано према врсти као остало грађевинско земљиште у државној својини, а према начину коришћења – поједине парцеле као њива, а поједине као земљиште под објектом? 97
-

-
2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права по основу једног уговора о доживотном издржавању којим родитељи, као примаоци издржавања, преносе право својине на стану једној од њихове две кћерке и њеном супружнику (сваком по половину идеалног дела предметног стана), као даваоцима издржавања? 99
 3. Да ли привредно друштво плаћа порез на поклон – на примљене позајмице оснивача из претходних година које је приликом састављања годишњег финансијског извештаја за 2009. годину књижило као ванредне приходе привредног друштва и на тако исказану добит платило порез на добит? 101
 4. Порески третман преноса уз накнаду права својине на пословном простору по основу уговора о купопродаји закљученог 1985. године по основу кога је купац ступио у посед тог простора исте године, а који пренос није пријављен надлежном пореском органу? 103
 5. Ко је порески обвезник и ко треба да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права када је у уговору о купопродаји више лица и на страни продавца и на страни купца, при чему након закључења тог уговора, а пре подношења пореске пријаве, неко од тих лица умре, те коме се утврђује пореска обавеза, односно ко испуњава пореску обавезу када по доношењу решења о утврђивању пореза умре неко од тих лица? 107

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман отписа дела или целог потраживања банке у случају када банка закључи вансудско поравнање са физичким лицем – клијентом банке, са становишта Закона о порезу на доходак грађана. 113
 2. Право на ослобођење од обавезе плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање за лице старије од 45 година у случају када је послодавац због промене услова пословања престао са обављањем регистроване делатности. 115
-

-
3. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу камате од девизног штедног депозита ороченог на период од годину дана од 3. фебруара 2009. године до 3. фебруара 2010. године у вези примене Закона о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода 118
 4. Порески третман отписа минусних стања по текућим рачунима грађана у случају када банка не може да пронађе физичка лица – клијенте, а дуже време немају друге трансакције по текућим рачунима осим оних по којима их је банка задужила. . . 119
 5. Да ли се за сврху утврђивања капиталног добитка по основу преноса уз накнаду непокретности, приликом утврђивања набавне вредности непокретности може признати и вредност улагања по основу адаптације, реконструкције, доградње или надоградње предметне непокретности?..... 121
 6. Порески третман примања запослених која остварују од синдиката, из средстава која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава..... 123
 7. Опорезивање порезом на доходак грађана у случају када физичко лице положи депозит код пословне банке на основу кога пословна банка одобри краткорочни кредит привредном друштву (правном лицу) чији је оснивач то физичко лице (депонент средстава)..... 125

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Могућност отписа камате обрачунате због доцње у плаћању пореза на додату вредност за 2005. и 2006. годину. 127
 2. Обрачун камате на неплаћене обавезе по основу давања у закуп пословног простора у државној својини, као и да ли јединица локалне самоуправе треба путем директног отписа да отпише потраживања по основу камате на приходе од давања у закуп у случају да је фактурисање камате у висини законске затезне камате неосновано и треба ли извршити отпис на основу члана 52. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији? 128
-

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за здравствено осигурање по основу накнаде која се исплаћује физичком лицу – бившем запосленом, као накнада за измаклу корист у случају забране конкуренције по престанку радног односа 133
2. Могућност ослобођења од обавезе плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање запослених, као и начин обрачуна доприноса за здравствено осигурање у случају када послодавац не врши исплату зараде запосленима..... 134

ТАКСЕ

1. Примена члана 19. став 1. тачка 11) Закона о републичким административним таксама по питању „у којим ситуацијама треба решавати по захтевима странака без прилагања доказа о уплати законом прописане републичке административне таксе и на којој документацији треба инсистирати да се приложи уз захтев странке као поуздани доказ да су испуњени услови за примену ослобођења предвиђеног чланом 19. став 1. тачка 11) Закона о републичким административним таксама“ 137
2. Надлежност за одлучивање о основаности захтева странке за повраћај републичких административних такси наплаћених у царинском поступку за период од 18.6.2007. године до 9.1.2009. године (везано за Тарифни број 75. Тарифе републичких административних такси као саставног дела Закона о републичким административним таксама – „Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 47/07, који је био на снази до 30. јануара 2009. године), у смислу правилне примене одредби члана 10. Закона о пореском поступку и пореској администрацији..... 139

ЦАРИНЕ

1. Могућност рентирања опреме која се налази у поступку привременог увоза на територији Републике Србије 141

-
2. Увоз робе из ЕУ (расветни артикли) и слање неисправних производа из Србије у ЕУ, као и могућност увоза производа за замену пре него што се неисправни производ пошаље у иностранство 143
 3. Да ли је увозник дужан да плати износ дажбина обрачунат по Записнику о контроли прихваћене декларације или по налазу комисије?..... 145
 4. Попуњавање рубрике 2 Јединствене царинске декларације у случају стављања робе у поступак извоза..... 147

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Признавање права на порески кредит по основу стварно плаћеног пореза на добит везано за Уговор између Србије и Црне Горе и Босне и Херцеговине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину 149
2. Практична примена метода кредита у односу на приход физичког лица – резидента Републике Србије који је остварен у Босни и Херцеговини, као и утврђивање основице годишњег пореза на доходак грађана за физичко лице странца – резидента у случају када је одређени приход остварен и опорезован у другој држави 153

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у новембру месецу
2010. године 157
-

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман поклона непокретности и покретних ствари које се налазе у тој непокретности који чини предузетник својим кћеркама, у случају када је предметну непокретност набавио 2005. године из сопствених средстава и унео је у имовину своје предузетничке радње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2885/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Са сјановицима Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 376 став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да узимање које предузетник врши из пословне имовине за приватне потребе има третман пословног прихода.

Према ставу 3. члана 376 ЗПДГ, узимање, односно улагање имовине из ст. 1. и 2. тог члана које није у новчаном облику процењује се према упоредивој тржишној вредности, у складу са начелом сталности.

Имајући у виду наведене законске одредбе и наводе из дописа, у случају кад физичко лице – предузетник узима из пословне имовине предузетничке радње, конкретно непокретност (локал) и покретне ствари које се налазе у тој непокретности,

такво узимање, независно од околности да предузетник ту имовину узима како би је, као физичко лице, поклонио својој деци, има третман пословног прихода у смислу одредаба члана 376 ЗПДГ.

Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 14. став 1, у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине на непокретности које наследници, односно поклонопримци наслеђују, односно приме на поклон.

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

Одредбом члана 15. став 1. ЗПИ прописано је да је обвезник пореза на наслеђе и поклон резидент и нерезидент Републике Србије који наследи или на поклон прими право из члана 14. ст. 1. и 2. ЗПИ на непокретности која се налази на територији Републике Србије.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) ЗПИ, порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца.

Одредбом члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03) прописано је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Дакле, у односу на свог оца кћерка се налази у првом наследном реду.

Према томе, на поклон права својине на непокретности која се налази на територији Републике Србије који физичко лице

(као отац поклонопримца) учини својој кћерци (као поклонопримцу) порез на поклон се не плаћа.

2. а) Да ли је обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније дужан да приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке?

б) Пореска основица пореза на употребу мобилног телефона у случају слања хуманитарних SMS порука

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3223/2010-04 од 10.11.2010. год.)

а) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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

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

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

Основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара и услуга, као ни износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату (члан 17. став 3. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, у основицу за обрачун ПДВ за промет добара и услуга не урачунава се износ који обвезник ПДВ – лице које врши предметни промет наплаћује у име и за рачун другог лица, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

Према томе, обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније није дужан да приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке, под условом да тај новчани износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату, односно лицу посредством којег се врши реализација акције прикупљања донаторских средстава.

б) Са аспекта Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара

Према одредби члана 7. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, 26/01 ... 106/09, у даљем тексту: ЗПУ), порез на употребу мобилног телефона плаћа се за време трајања претплатничког односа за услуге мобилне телефоније – „постпејд“ корисници (члан 7. тачка 2) Закона) и уплатом за будуће коришћење услуга мобилне телефоније – „припејд“ корисници (члан 7. тачка 3) Закона).

Основица пореза на употребу мобилног телефона из члана 7. тачка 2) ЗПУ је износ накнаде за услуге мобилне телефоније исказан у рачуну, а пореза из члана 7. тачка 3) ЗПУ – износ који се

уплаћује за будуће коришћење услуга мобилне телефоније, без пореза на додату вредност (члан 8а став 1. ЗПУ).

Према томе, порез на употребу мобилног телефона плаћа се на услуге мобилне телефоније, независно од њихове врсте (што значи и на слање хуманитарних SMS порука). С обзиром на то да је основица пореза износ накнаде за услуге мобилне телефоније (било да се уплаћује унапред или по рачуну), Министарство финансија сматра да код слања хуманитарних SMS порука основицу пореза на употребу мобилног телефона чини износ накнаде за ту услугу мобилне телефоније (као техничку услугу даваоца услуга мобилне телефоније), а не и износ новца који се поклања слањем хуманитарних SMS порука, уколико оператор мобилне телефоније располаже доказом да је износ новца који се поклања слањем хуманитарних SMS порука уплаћен на рачун лица посредством којег се врши реализација акције прикупљања донаторских средстава.

3. Порески третман првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, односно економски дељивој целини у оквиру тог објекта, у случају када се фактичка предаја објекта врши излучном повериоцу који право располагања на објекту није стекао од инвеститора – обвезника ПДВ, већ од другог лица, као и порески третман другог преноса уз накнаду права својине на објекту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-647/2010-04 од 3.11.2010. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1), у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: Закон),

порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Преносом уз накнаду, у смислу члана 23. Закона, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. овог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа (члан 24. тачка 1) Закона).

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

Према одредбама члана 25. ст. 1. и 5. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. тог закона.

У случају из члана 24. овог закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице на које се преноси апсолутно право.

Одредбама члана 29. ст. 1, 2, 3, 5. и 8. Закона прописано је да пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. Закона.

Кад је предмет уговора из става 1. тог члана непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности. Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности.

Ако се пренос апсолутног права врши на основу одлуке суда, односно решења надлежног управног органа, пореска обавеза настаје даном правоснажности те одлуке, односно даном коначности тог решења.

Ако уговор о преносу апсолутног права или одлука суда, односно решење надлежног управног органа нису пријављени или

су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

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

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

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

Одредбама члана 65. ст. 1. и 5. Закона о ПДВ прописано је да су лица која су обвезници ПДВ у складу са овим законом била дужна да на дан 31. децембра 2004. године изврше попис новоизграђених грађевинских објеката и грађевинских објеката чија је изградња у току и да пописне листе доставе надлежном пореском органу најкасније до 15. јануара 2005. године.

За грађевински објекат чија је изградња у току, а који се испоручује од 1. јануара 2005. године, сагласно одредбама ст. 3. и 4. истог члана Закона о ПДВ, утврђује се вредност на дан 31. децембра 2004. године која се опорезује у складу са законом којим се уређују порези на имовину, док се вредност објекта настала од 1. јануара 2005. године опорезује у складу са овим законом.

У складу са одредбама члана 2. Правилника о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих

целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, у даљем тексту: Правилник), новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона о ПДВ, сматрају се објекти у свим степенима изграђености који као такви могу бити предмет преноса права располагања, а чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године, док се економски дељивим целинама (стан, пословни простор, гаража и др) сматрају делови новоизграђених грађевинских објеката који се испоручују као посебна целина и за које се уговара посебна накнада.

Новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона о ПДВ, а према одредби члана 3. став 1. Правилника, сматрају се и објекти чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, у делу који је изграђен од 1. јануара 2005. године, независно од степена изграђености, а који као такви могу бити предмет преноса права располагања.

Према одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона о ПДВ, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

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

Према одредби члана 3. став 2. Правилника, основица за обрачун ПДВ за први пренос права располагања на објектима чија

је изградња започета до 31. децембра 2004. године, утврђује се тако што се на укупан износ накнаде за објекат остварен приликом првог преноса права располагања примени проценат који се добија по следећој формули:

$$100\% \text{ минус } \frac{\text{Вредност објекта на дан 31.12.2004. године}}{\text{Укупна вредност објекта у моменту првог преноса права располагања}} (\%)$$

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – инвеститор изврши први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно економски дељивој целини у оквиру предметног објекта, чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, по основу уговора закљученог пре 31.12.2004. године, дужан је да за извршени промет, у делу који је изграђен од 1. јануара 2005. године, обрачуна и плати ПДВ, независно од тога што је накнада за предметни промет наплаћена пре 31. децембра 2004. године, тј. пре почетка примене Закона о ПДВ. Основица за обрачун ПДВ утврђује се применом процента израчунатог по формули из члана 3. став 2. Правилника. На пренос уз накнаду права својине на предметном објекту по основу уговора о купопродаји који за предмет има објекат као будућу ствар (ствар која на дан закључења уговора не постоји, или не постоји у облику и степену изграђености истоветном какав су облик и степен изграђености предмет преноса по уговору) у делу који је изграђен до 31. децембра 2004. године плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са Законом.

На други и сваки даљи пренос права располагања, односно пренос права својине на објекту чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године,

односно економски дељивој целини у оквиру тог објекта, у делу изграђеном од 1. јануара 2005. године, који се врши уз накнаду, ПДВ се не обрачунава и не плаћа сходно одредби члана 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, већ се на тај пренос права својине плаћа порез на пренос апсолутних права.

Према томе, а у конкретном случају:

- За први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, односно економски дељивој целини у оквиру тог објекта, у делу изграђеном од 1. јануара 2005. године, обвезник ПДВ – инвеститор дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом о ПДВ. По основу овог промета обвезник ПДВ – инвеститор, а под условом да је лице које је на основу купопродајног уговора стекло право располагања на предметном објекту обвезник ПДВ, дужан је да изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона о ПДВ и одредбама Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05). На даљи промет предметног објекта ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, а узимајући у обзир одредбу члана 4. став 7. Закона о ПДВ, према којој се код испоруке у низу једног истог добра, код које први испоручилац преноси право располагања непосредно последњем примаоцу добра, свака испорука добра у низу сматра посебном испоруком, фактичка предаја објекта излучном повериоцу, који право располагања на објекту није стекао од обвезника ПДВ – инвеститора, већ од другог лица, не сматра се првим преносом права располагања из члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ.

На пренос уз накнаду права својине на грађевинском објекту као будућој ствари (ствари која на дан закључења уговора, односно на дан правоснажности судске одлуке – када је та одлука правни основ преноса, није постојала или није постојала у облику и степену изграђености истоветном какав су облик и степен изграђености предмет преноса), чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, по основу уговора о купопродаји закљученом пре 1. јануара 2005. године, односно по основу пресуде суда која је постала правоснажна пре 1. јануара 2005. године, порез на пренос апсолутних права се плаћа у делу који је изграђен до 31. децембра 2004. године у складу са Законом.

- С обзиром на то да се на други пренос уз накнаду права својине на објекту не плаћа ПДВ, на други пренос уз накнаду права својине на том објекту се плаћа порез на пренос апсолутних права, што значи и у случају када је уговор о купопродаји, као правни основ другог преноса права својине на објекту као будућој ствари (ствари која на дан закључења уговора није постојала, или није постојала у облику и степену изграђености истоветном какав су облик и степен изграђености предмет преноса по уговору), закључен до 31.12.2004. године (у конкретном случају, како се наводи, уговор је закључен 13.4.2000. године), а ступање у посед купца непокретности извршено након тог датума.

Пореска обавеза на пренос апсолутних права настаје даном ступања купца у посед непокретности која је предмет уговора (независно од чињенице да ли је примопредају предметног објекта купцу извршио продавац или друго лице у име и за рачун продавца – на пример, у конкретном случају, инвеститор објекта). Ако настанак пореске обавезе није пријављен или је пријављен неблаговремено, сматра се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Министарство финансија напомиње да је обвезник пореза дужан да пријави пореску обавезу по основу уговора о купопродаји. Купац објекта, као солидарни јемац за измирење настале пореске обавезе, који има правни интерес да обезбеди доказ о плаћеном порезу за сврху уписа својих права на тој непокретности у катастарским књигама, може пореском органу омогућити сазнање о оствареном преносу за које није поднета пореска пријава, подношењем писмена (а не пореске пријаве) са приложеним уговором о купопродаји објекта и другом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе.

4. а) Порески третман радног ангажовања физичких лица – волонтера који за свој рад не добијају никакву накнаду, као и чланова Удружења грађана „Недеља дизајна“ који нису у радном односу, ни у удружењу, нити код било ког другог послодавца, у циљу организације културне манифестације „Београдска недеља дизајна“, за коју се део средстава обезбеђује из буџета Града Београда, део од спонзора, а део продајом улазница

б) Порески третман ангажовања страног лица за пружање услуга рекламирања у страним часописима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1407/2010-04 од 2.11.2010. год.)

а) Са аспекти Закона о порезу на доходак грађана

Према наводима из захтева за мишљење, Удружење грађана „Недеља дизајна“ организује културну манифестацију под називом „Београдска недеља дизајна“, за коју се део средстава обезбеђује из буџета Града Београда, део од спонзора и један мали део продајом улазница. У циљу одвијања активности, између осталог, ангажована су физичка лица – волонтери који за свој рад не добијају никакву накнаду. Поред тога, радно су ангажовани и

чланови тог удружења који, како се наводи, нису у радном односу, ни у удружењу, нити код било ког другог послодавца.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10) прописано је да физичка лица која остварују доходак, порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама овог закона, на приходе из свих извора.

Порезу на доходак грађана подлежу одређене врсте прихода, сагласно одредби члана 3. Закона о порезу на доходак грађана, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.

Имајући у виду поменуте законске одредбе и наводе из захтева за мишљење, кад физичка лица која су у предметном случају радно ангажована да обављају одређене послове у оквиру организовања наведене манифестације као волонтери, те по основу свог радног ангажовања не остварују никакву новчану накнаду или другу имовинску корист (у натури, чињењем или на други начин), Министарство финансија сматра да, како у таквом случају физичка лица и не остварују приход, нема ни основа за опорезивање порезом на доходак грађана. Међутим, у случају кад физичка лица по основу свог радног ангажовања остварују одређени приход као накнаду за свој рад, тако остварени приход предмет је опорезивања порезом на доходак грађана..

У погледу обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, Министарство финансија указује да је одредбом члана 11. тачка 4) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09) прописано да су 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, поред осталог, за волонтера – орган, организација или установа у којој се обавља волонтерски рад.

Основица доприноса, за обвезнике из члана 11. тог 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, је најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса (члан 35. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Одредбом члана 47. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање прописано је да су 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:

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају ангажовања лица у својству волонтера који за свој рад не остварују никакву накнаду, обрачунавају се и плаћају доприноси за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, на најнижу месечну основицу доприноса за обавезно социјално осигурање, и то: допринос за пензијско и инвалидско осигурање по стопи од 4% и допринос за здравствено осигурање по стопи од 2%.

Међутим, у случају када физичко лице по основу свог радног ангажовања остварује одређену уговорену накнаду (иако нпр. уговорне стране тај правни однос одређују као волонтерски рад), Министарство финансија сматра да се тад обрачунавају и плаћају припадајући порез и доприноси за обавезно социјално осигурање, и то допринос за пензијско и инвалидско осигурање по стопи од 22%, а уколико лице није осигурано по другом основу и допринос за обавезно здравствено осигурање по стопи од 12,3%,

које се примењују на основицу коју представља опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са Законом о порезу на доходак грађана, сагласно одредбама чл. 7, 8, 28. и 44. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

б) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када Удружење грађана „Недеља дизајна“ из Београда ангажује страног лице, тј. лице које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, за пружање услуга рекламирања у страним часописима, а под условом да страног лице – пружалац услуга није одредило пореског пуномоћника у Републици, у том случају, с обзиром да је место промета предметних услуга територија Републике, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, као порески дужник, има примаалац услуга – Удружење грађана „Недеља дизајна“ из Београда. Порески дужник има обавезу да на накнаду за извршени промет тих услуга обрачуна ПДВ, да за порески период у којем је настала обавеза по основу ПДВ поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, у складу са одредбама члана 50. ст. 3. и 4. Закона, као и да дуговани ПДВ плати у року од 10 дана по истеку пореског периода, у смислу одредаба члана 50. став 1. и члана 51. Закона.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Право на рефундацију ПДВ купацу првог стана за чланове породице купаца првог стана у случају када купац првог стана и чланови његове породице на дан овере уговора о купопродаји на основу којег купац првог стана стиче стан нису имали исто пребивалиште на територији Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3310/2010-04 од 29.11.2010. год.)

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

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

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

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

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана (члан 56а став 3. Закона).

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

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 3. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 56а став 5. Закона).

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

- 1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;
- 2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;
- 3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;
- 4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез

на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

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

У складу са наведеним законским одредбама, купац првог стана нема право на рефундацију ПДВ за чланове своје породице у случају када купац првог стана и чланови његове породице на дан овере уговора о купопродаји на основу којег купац првог стана стиче стан, нису имали исто пребивалиште на територији Републике Србије, с обзиром да се ова лица не сматрају члановима породичног домаћинства у смислу члана 56а став 5. Закона.

2. Могућност остваривања пореског ослобођења код промета добара и услуга за потребе реконструкције и рестаурације Руског Некропоља – Иверске капеле и четири руске парцеле на Новом гробљу који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3300/2010-04 од 23.11.2010. год.)

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима

може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

Одредбама чл. 24. и 25. Закона прописана су пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом и без права на одбитак претходног пореза.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга за потребе реконструкције и рестаурације Руског Некропоља – Иверске капеле и четири руске парцеле на Новом гробљу у Београду, дужан је да за тај промет обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом, с обзиром да за предметни промет Законом није предвиђена могућност остваривања пореског ослобођења.

3. Порески третман промета грађевинског објекта од стране привредног друштва – финансијера привредном друштву на које гласи одобрење за изградњу – инвеститору за пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту, као и преноса власничког удела на старом објекту – магацину од стране инвеститора финансијеру

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1389/2010-04 од 22.11.2010. год.)

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

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

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

У складу са одредбом става 3. тачка б) истог члана Закона, 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.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и први пренос власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката (став 3. тачка 7а) истог члана Закона).

Одредбом члана 4. став 3. тачка 8) Закона прописано је да се прометом добара, у смислу овог закона, сматра и размена добара за друга добра или услуге.

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

У смислу наведених законских одредаба, а имајући у виду да код уговора названог уговором о заједничкој изградњи грађевинског објекта оригинарно право својине на грађевинском објекту има лице на које гласи грађевинска дозвола и за чије потребе се гради објекат, први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру тог објекта, као и први пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру тог објекта, врши инвеститор.

Према томе, када привредно друштво „Ирма“ д.о.о. које финансира изградњу грађевинског објекта – финансијер и привредно друштво ХК „Крушик“ а.д. на које гласи одобрење за изградњу – инвеститор закључе уговор о заједничкој изградњи грађевинског објекта, на основу којег привредно друштво „Ирма“ д.о.о. изврши испоруку грађевинског објекта привредном друштву

ХК „Крушик“ а.д. у смислу члана 4. став 3. тачка б) Закона, а привредно друштво ХК „Крушик“ а.д. заузврат, изврши привредном друштву „Ирма“ д.о.о. први пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту и пренос власничког удела на старом објекту – магацину, са становишта примене Закона сматра се да је извршена размена добара. Наиме, извршен је промет грађевинског објекта од стране финансијера инвеститору за пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту и пренос власничког удела на старом објекту – магацину од стране инвеститора финансијеру.

• Према одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, када на основу уговора названог уговором о заједничкој изградњи грађевинског објекта обвезник ПДВ – привредно друштво које финансира изградњу грађевинског објекта, у конкретном случају привредно друштво „Ирма“ д.о.о, испоручи грађевински објекат инвеститору, у конкретном случају привредном друштву ХК „Крушик“ а.д, при чему финансијер (привредно друштво „Ирма“ д.о.о) није издавао привремене ситуације, обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ настаје у моменту испоруке (предаје) грађевинског објекта инвеститору.

• Сагласно одредби члана 17. став 4. Закона, ако накнада или део накнаде није изражен у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

Са становишта овог закона, а према мишљењу Министарства финансија, тржишном вредношћу добара, односно

услуга сматра се цена по којој се таква или слична добра, односно услуге у моменту промета могу продати, односно пружити лицу са којим испоручилац добара, односно пружалац услуга није у односу који би могао довести до утврђивања вредности добара, односно услуга на основу субјективних критеријума.

Када на основу уговора названог уговором о заједничкој изградњи грађевинског објекта обвезник ПДВ – привредно друштво „Ирма“ д.о.о. испоручи грађевински објекат инвеститору – привредном друштву ХК „Крушик“ а.д, обвезник ПДВ – привредно друштво „Ирма“ д.о.о. дужан је да по основу те испоруке обрачуна и плати ПДВ по општој стопи ПДВ од 18%. У конкретном случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини збир тржишних вредности власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту и власничког удела на старом објекту – магацину које обвезник ПДВ – привредно друштво „Ирма“ д.о.о. добија од привредног друштва ХК „Крушик“ а.д. на име накнаде за испоруку грађевинског објекта, а у коју (основицу) није укључен ПДВ.

Обвезник ПДВ – привредно друштво „Ирма“ д.о.о. дужан је да за извршену испоруку грађевинског објекта изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05, у даљем тексту: Правилник)

- На први пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту који обвезник ПДВ, привредно друштво ХК „Крушик“ а.д. – инвеститор, врши привредном друштву „Ирма“ д.о.о, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ у овом случају чини део тржишне вредности новоизграђеног грађевинског објекта који привредно друштво „Ирма“ д.о.о. испоручује инвеститору у смислу члана 4. став 3. тачка б) Закона, без ПДВ, а који се израчунава тако што се на укупну тржишну вредност предметног објекта примени проценат

учешћа тржишне вредности власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту у укупној тржишној вредности власничких удела, које инвеститор преноси финансијеру (власнички удео на новоизграђеном грађевинском објекту и власнички удео на старом објекту – магацину).

За први пренос власничког удела на новоизграђеном грађевинском објекту, обвезник ПДВ – привредно друштво ХК „Крушик“ а.д. је дужан да изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама Правилника.

• На пренос власничког удела на старом објекту – магацину, који обвезник ПДВ – привредно друштво ХК „Крушик“ а.д. врши привредном друштву „Ирма“ д.о.о, плаћа се порез у складу са Законом о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07 и 5/09).

4. Утврђивање основице за обрачун ПДВ за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту чија је изградња започета закључно са 31.12.2004. године, а настављена од 1.1.2005. године, у случају када је накнада за промет објекта изражена у бруто износу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3188/2010-04 од 22.11.2010. год.)

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу

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

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

Одредбама члана 65. ст. 1. и 5. Закона о ПДВ прописано је да су лица која су обвезници ПДВ, у складу са овим законом, била дужна да на дан 31. децембра 2004. године изврше попис новоизграђених грађевинских објеката и грађевинских објеката чија је изградња у току и да пописне листе доставе надлежном пореском органу најкасније до 15. јануара 2005. године.

За грађевински објекат чија је изградња у току, а који се испоручује од 1. јануара 2005. године, сагласно одредбама ст. 3. и 4. истог члана Закона о ПДВ, утврђује се вредност на дан 31. децембра 2004. године која се опорезује у складу са законом којим се уређују порези на имовину, док се вредност објекта настала од 1. јануара 2005. године опорезује у складу са овим законом.

У складу са одредбама члана 2. Правилника о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, у даљем тексту: Правилник), новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона о ПДВ, сматрају се објекти у свим степенима изграђености који као такви могу бити предмет преноса права располагања, а чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године, док се економски дељивим целинама (стан, пословни простор, гаража и др) сматрају делови новоизграђених грађевинских објеката који се испоручују као посебна целина и за које се уговара посебна накнада.

Новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона о ПДВ, а према одредби члана 3. став 1. Правилника, сматрају се и објекти чија је изградња започета до 31.

децембра 2004. године, у делу који је изграђен од 1. јануара 2005. године, независно од степена изграђености, а који као такви могу бити предмет преноса права располагања.

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

Према одредби члана 3. став 2. Правилника, основица за обрачун ПДВ за први пренос права располагања на објектима чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године утврђује се тако што се на укупан износ накнаде за објекат остварен приликом првог преноса права располагања примени проценат који се добија по следећој формули:

$$100\% \text{ минус } \frac{\text{Вредност објекта на дан 31.12.2004. године}}{\text{Укупна вредност објекта у моменту првог преноса права располагања}} (\%)$$

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – инвеститор изврши први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно економски дељивој целини у оквиру предметног објекта, чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, дужан је да за извршени промет, у делу који је изграђен од 1. јануара 2005. године, обрачуна и плати ПДВ. Основица за обрачунавање ПДВ утврђује се применом процента израчунатог по формули из члана 3. став 2. Правилника. Наиме, када је накнада за промет објекта изражена у бруто износу, на укупан износ накнаде за објекат остварен приликом првог преноса права

располагања примењује се проценат учешћа вредности објекта изграђеног од 1. јануара 2005. године у укупној вредности објекта у моменту првог преноса права располагања (који је једнак разлици између 100% и процента учешћа вредности објекта на дан 31. децембра 2004. године у укупној вредности објекта у моменту првог преноса права располагања). На тако добијени износ, а у зависности од врсте објекта, примењује се прерачуната пореска стопа ПДВ од 8% која износи 7,4074%, односно 18% која износи 15,2542%. Разлика између износа добијеног применом процента учешћа вредности објекта изграђеног од 1. јануара 2005. године у укупној вредности објекта у моменту првог преноса права располагања на укупан износ накнаде за објекат остварен приликом првог преноса права располагања и износа ПДВ обрачунаог применом прерачунате пореске стопе ПДВ (7,4074% или 15,2542%) представља основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно економски дељивој целини у оквиру предметног објекта, чија је изградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен од 1. јануара 2005. године. На пренос уз накнаду права својине на предметном објекту у делу који је изграђен до 31. децембра 2004. године плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са Законом о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09).

5. Порески третман промета семене ложе свеже паприке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03285/2010-04 од 19.11.2010. год.)

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

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

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

Према одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Одредбом члана 23. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује промет свежег, расхлађеног и смрзнутог воћа, поврћа, меса, укључујући и изнутрице и друге кланичне производе, рибе и јаја.

У складу са наведеним одредбама Закона, на промет свеже, расхлађене и смрзнуте паприке, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%.

Међутим, на промет семене ложе свеже паприке, као споредног производа паприке, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%, с обзиром да за промет предметног добра Законом није прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 8%.

6. Порески третман промета услуге посредовања код промета услуга смештаја и исхране у хотелима који се налазе у иностранству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3275/2010-04 од 19.11.2010. год.)

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

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

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

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

Сходно наведеним законским одредбама, местом промета услуга смештаја и исхране у хотелима сматра се место где се хотел налази, с обзиром да се предметне услуге, према мишљењу Министарства финансија, сматрају услугама које су непосредно повезане са непокретношћу.

Место промета услуга посредовања, осим услуга посредовања из става 3. тачка 4) подтачка (11) овог члана, одређује се према месту промета добара и услуга који је предмет посредовања (члан 12. став 4. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет услуге посредовања код промета услуга смештаја и исхране у хотелу који се налази изван територије Републике Србије, у том случају на накнаду за промет ове услуге не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, имајући у виду да место промета услуга смештаја и исхране у хотелима за које је пружена услуга посредовања, а самим тим и место промета услуге посредовања, није на територији Републике Србије.

Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ који врши промет услуге посредовања код промета услуга смештаја и исхране у хотелу који се налази изван територије Републике

Србије има право на одбитак претходног пореза по том основу, у складу са одредбама члана 28. Закона.

7. Порески третман промета услуга издавања бар кодова који врши пословно удружење које по том основу наплаћује накнаду названу чланарина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3172/2010-04 од 15.11.2010. год.)

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

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

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

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

Сагласно ставу 3. истог члана Закона, сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру пословне јединице.

Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга, као и лице које врши

испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица (члан 8. ст. 4. и 5. Закона).

Одредбом члана 38. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 4.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

У складу са наведеним законским одредбама, лице (укључујући и лице које је у складу са позитивним прописима регистровано као удружење) које самостално врши промет добара и услуга у оквиру обављања делатности као трајне активности која се врши у циљу остваривања прихода, а које је у претходних 12 месеци остварило укупан промет већи од 4.000.000 динара, дужно је да до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Укупним прометом, према одредби члана 33. став 1. Закона, сматра се укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности.

С тим у вези, пословно удружење које врши промет услуга издавања бар кодова и које по том основу наплаћује накнаду названом чланарина (у различитим износима у зависности од обима услуга које пружа), а које је у претходних 12 месеци остварило укупан промет већи од 4.000.000 динара, сматра се обвезником ПДВ који је дужан да до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Поред обавезе подношења евиденционе пријаве, овај обвезник ПДВ је дужан да, почев од дана који следи дану у којем је остварио укупан промет већи од 4.000.000 динара, испуњава и друге обавезе прописане Законом – да обрачунава ПДВ за промет услуга издавања бар кодова по пореској стопи од 18%, да обрачунава ПДВ за други опорезиви промет по прописаној пореској стопи, да издаје рачуне, води евиденцију, подноси пореске пријаве, плаћа ПДВ и др.

Ако новчана средства названа приступнином која обвезник ПДВ – пословно удружење наплаћује од будућих чланова приликом приступања удружењу представљају накнаду за промет добара или услуга који је опорезив ПДВ, обвезник ПДВ – пословно удружење је дужно да по том основу обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. У супротном, на износ тих новчаних средстава ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Поред тога, Министарство финансија указује да из материјала који је достављен недвосмислено произилази да се и у другим државама услуге које пружају пословна удружења (па и услуга издавања бар кодова) сматрају предметом опорезивања ПДВ, али да је националним законима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ тих држава за промет предметних услуга прописано пореско ослобођење.

8. Основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге превоза путника аутобусима на подручју града и другог насеља, као и између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини, који врши обвезник ПДВ – превозник, у случају када град покрива трошкове зараде кондуктера запослених код превозника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3253/2010-04 од 15.11.2010. год.)

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

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

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Одредбом члана 12. тачка 4) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају услуге превоза путника у градском саобраћају.

Према одредби члана 5. тачка 4) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), превоз путника у градском саобраћају је обављање превоза путника на подручју града и другог насеља, као и превоз између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини трамвајима, тролејбусима и аутобусима.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, основицу за обрачунавање ПДВ за промет услуга превоза путника аутобусима на подручју града и другог насеља, као и између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини, који врши обвезник ПДВ – превозник, чини и износ новчаних средстава који обвезник ПДВ – превозник прима, у предметном случају, од Града Ниша на име покрића трошкова зарада кондуктера запослених код обвезника ПДВ – превозника, с обзиром да тај износ новчаних средстава представља део накнаде

за промет предметних услуга. У овом случају, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 8% и плаћа у складу са Законом.

9. Порески третман промета услуга образовања које се не сматрају услугама образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3231/2010-04 од 15.11.2010. год.)

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезани промет добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Одредбом члана 24. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се пореско ослобођење из члана 25. став 2. тач. 12) и 13) Закона односи на 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, на

услуге смештаја и исхране ученика и студената у школским и студентским домовима или сличним установама, као и на са њима непосредно повезани промет добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет услуга образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши промет ових услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

На промет услуга образовања које се не сматрају услугама образовања из члана 25. став 2. тачка 13) Закона и члана 24. Правилника, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 18% и плаћа у складу са Законом. Обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом. Поред тога, Министарство финансија напомиње да укидање обавезе евидентирања промета ових услуга преко фискалне касе, у складу са прописима којима се уређују фискалне касе, не опредељује њихов порески третман.

10. Порески третман промета и увоза естетске протезе – протезе после ампутације дојке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03259/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Одредбом члана 23. став 2. тачка 4) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује промет и увоз ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

Према одредби члана 3. тачка 2) подтачка (4) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној

стопа ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), ортотичким и протетичким средствима, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматра се протеза после ампутације дојке.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет и увоз естетске протезе – протезе после ампутације дојке (која се не уграђује у организам хируршким путем већ која има функцију замене дела тела), ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8% и плаћа у складу са Законом.

11. Пореска стопа ПДВ која се примењује на промет штрудли са орасима, маком или вишњама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3232/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Одредбом члана 23. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби става 2. тачка 1) истог члана Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет и увоз хлеба и других пекарских производа, млека и млечних производа, брашна, шећера, јестивог уља од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестиве масноће животињског и биљног порекла и меда.

Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“ бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), у члану 2. став 2, прописано је да се пекарским производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају све врсте пецива, укључујући и пуњена пецива, бурек-пита, симит, погачице, крофне и слични производи, мекике и слични производи, перече и ђевреци, грисини, пењерлије, коре за питу и коре за гибаницу.

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

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

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет пекарских производа којима се сматрају добра наведена у члану 2. ст. 2–4. Правилника. На промет штрудли са орасима, маком или вишњама, ПДВ се обрачунава по општој пореској стопи од 18% и плаћа у складу са Законом, с обзиром да за промет предметних добара није прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 8%.

12. Да ли право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу добара има обвезник ПДВ који врши увоз добара за стварног власника или обвезник ПДВ – стварни власник добара која се увозе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-351/2009-04 од 15.11.2010. год.)

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 5) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је лице које увози добро.

На ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи, а за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је

царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено (одредбе чл. 58. и 59. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, на увоз добара ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са Законом, осим када је реч о увозу добара за који је одредбама члана 26. Закона прописано пореско ослобођење.

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

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

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

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

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. члана 28. Закона, 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.

Сходно наведеним законским одредбама, када је реч о праву на одбитак ПДВ при увозу добара, Министарство финансија је мишљења да ово право има искључиво обвезник ПДВ – стварни власник добара која се увозе, под следећим условима: да поседује документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан ПДВ обрачунат од стране надлежног царинског органа, документ којим се потврђује да је обрачунати ПДВ плаћен, као и да увезена добра користи или ће користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за опорезиви промет, за промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, односно за промет који се врши у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Обвезник ПДВ који врши увоз добара за стварног власника нема право да ПДВ плаћен при увозу добара одбије као претходни порез. Наиме, са аспекта примене Закона, у овом случају реч је о услузи увоза добара за коју, ако је врши обвезник ПДВ, постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

13. Порески третман увоза путничког аутомобила који је набављен у иностранству 2004. године, а који врши физичко лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3230/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Према одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07,

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 5) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је лице које увози добро.

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

Одредбама става 2. истог члана Закона прописано је да се у основицу из става 2. овог члана урачунава 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.

Одредбама члана 26. Закона прописана су пореска ослобођења код увоза добара.

На ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи, а за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено (одредбе чл. 58. и 59. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, када физичко лице увози путнички аутомобил који је набавило у иностранству (у конкретном случају, у Италији) 2004. године, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, имајући у виду да за увоз предметног добра одредбама члана 26. Закона није прописано пореско ослобођење. У овом случају, обрачунавање и наплату ПДВ врши надлежни царински који спроводи царински поступак.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да се уговорима о избегавању двоструког опорезивања које Република Србија закључује са другим државама не уређује област опорезивања потрошње порезом на додату вредност.

14. Порески третман услуга козметичких третмана лица које пружа лекар – специјалиста дерматологије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03070/2010-04 од 10.11.2010. год.)

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

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 8) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.

У складу са наведеним законским одредбама, на накнаду за промет услуга које пружа лекар – специјалиста дерматологије у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту (нпр. медицински третмани чишћења лица и други третмани који се врше употребом медицинских средстава, уклањање брадавица, младежа, ожилјака ...), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу. На накнаду, без ПДВ, за промет услуга козметичких третмана лица, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 18% и плаћа у складу са Законом, а обвезник ПДВ по основу промета ових услуга има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

15. Порески третман промета добара – остатака репроматеријала, уз накнаду, након завршетка процеса производње који врши обвезник ПДВ, као и обавеза вођења евиденције која обезбеђује вршење контроле ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0966/2010-04 од 10.11.2010. год.)

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

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

Према одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ врши уз накнаду промет добара – остатака репроматеријала након завршеног процеса производње, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 18% и плаћа у складу са Законом. У овом случају основица за обрачунавање ПДВ утврђује се у складу са одредбама члана 17. Закона.

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

Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04 и 67/05), у члану 2. став 1, прописано је да је обвезник дужан да, сагласно члану 46. став 1. Закона, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ,

води евиденцију о промету добара и услуга на начин који омогућава контролу обрачунавања и плаћања ПДВ у сваком пореском периоду.

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

16. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – прималац инжењерских услуга потражује од обвезника ПДВ – пружаоца тих услуга на име повреде физичког лица запосленог код подизвођача пружаоца инжењеринг услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3214/2010-04 од 10.11.2010. год.)

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

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

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Сходно наведеним законским одредбама, на новчана средства која обвезник ПДВ – прималац инжењеринг услуга потражује од обвезника ПДВ – пружаоца тих услуга на име повреде физичког лица запосленог код подизвођача пружаоца инжењеринг услуга, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, независно од тога да ли је наплата новчаних средстава по том основу предмет уговора о пружању инжењерских услуга, с обзиром да је реч о новчаним средствима која не представљају накнаду за промет добара, односно услуга који врши обвезник ПДВ – прималац инжењеринг услуга.

17. Пореска стопа ПДВ на промет услуга превоза путника у градском саобраћају

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-3192/2010-04 од 9.11.2010. год.)

Одредбом члана 23. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да општа стопа за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Одредбом члана 12. тачка 4) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07) прописано је да се комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају услуге превоза путника у градском саобраћају.

Према одредби члана 5. тачка 4) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), превоз путника у градском саобраћају је обављање превоза путника на подручју

града и другог насеља, као и превоз између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини трамвајима, тролејбусима и аутобусима.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуга превоза путника на подручју града и другог насеља, као и између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини, који се врши аутобусима на одређеној линији по реду вожње утврђеном од стране надлежног општинског органа, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%. Министарство финансија напомиње да за примену пореске стопе код опорезивања овог промета није од утицаја да ли се промет предметних услуга врши као поверени посао надлежног општинског органа.

18. Да ли настаје пореска обавеза по основу ПДВ у случају ако обвезник ПДВ пре слања, односно отпремања добара у иностранство изда ино-купцу документ о обрачуну накнаде за будући промет добара, назван рачун, који садржи напомену да је предметни промет ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, при чему обвезник ПДВ за тај промет није наплатио авансна средства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3164/2010-04 од 9.11.2010. год.)

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима

може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Сагласно одредби члана 14. став 1. тачка 1) Закона, промет добара настаје даном отпочињања слања или превоза добара примаоцу или трећем лицу, по његовом налогу, ако добра шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по њиховом налогу.

Према одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) 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, односно за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07), 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 наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет добара која обвезник ПДВ, прималац добара или треће лице по њиховом налогу шаље или отпрема у иностранство, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ

који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом. Предметно пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копију те декларације.

Ако је извозно царињење добара извршено у једном пореском периоду, а обвезник ПДВ у наредном пореском периоду поседује доказ да су добра физички иступила са територије Републике Србије, у пореском периоду у којем је извршено извозно царињење добара не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

- Одредбом члана 42. став 1. Закона прописано је да је обвезник дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун (у даљем тексту: рачун) за сваки промет добара и услуга другим обвезницима.

Према одредби члана 42. став 2. Закона, обавеза издавања рачуна из става 1. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

Сходно наведеним законским одредбама, рачун за извршени промет добара издаје се на дан, односно након извршеног промета добара, док се рачун за примљена авансна средстава за будући промет добара издаје на дан, односно након примљене авансне уплате.

Према томе, обвезник ПДВ који шаље, односно отпрема добра у иностранство издаје рачун за предметни промет на дан промета (дан отпочињања слања или превоза добара), односно након извршеног промета добара.

Међутим, ако обвезник ПДВ пре слања, односно отпремања добара у иностранство изда ино-купцу документ о обрачуну накнаде за будући промет добара, назван рачун, који садржи напомену да је предметни промет ослобођен ПДВ са

правом на одбитак претходног пореза, при чему обвезник ПДВ за тај промет није наплатио авансна средства, у том случају не настаје пореска обавеза по основу ПДВ, с обзиром да није извршен промет добара нити је дошло до наплате авансних средстава за будући промет добара. У конкретном случају не настаје ни порески дуг у смислу члана 44. став 3. Закона, с обзиром да у наведеном документу обвезник ПДВ није исказао ПДВ.

19. Порески третман промета услуге руковођења (менаџмента) који страно лице врши домаћем лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0673/2010-04 од 8.11.2010. год.)

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

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

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

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

Сходно наведеним законским одредбама, када страном лице, тј. лице које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), пружа услуге руковођења (менаџмента) домаћем лицу, местом промета ових услуга сматра се територија Републике Србије.

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

Ако је порески дужник из става 1. тач. 2) и 3) овог члана и обвезник, дужан је да испуни обавезе које су овим законом прописане за обвезника, осим издавања рачуна (члан 10. став 2. Закона).

Сагласно наведеним одредбама Закона, када страном лице врши промет услуга руковођења (менаџмента) домаћем лицу, а под условом да страном лице на територији Републике Србије није одредило пореског пуномоћника, порески дужник за овај промет је домаће лице – прималац услуга. На накнаду за промет предметних услуга домаће лице – прималац услуга је дужно да обрачуна ПДВ (на рачуну страног лица или на посебном документу сачињеном на основу података из рачуна страног лица) и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, при чему Министарство финансија напомиње да за овај промет домаће лице – прималац услуга, које је и обвезник ПДВ, не издаје рачун страном лицу.

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

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

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

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који примљене услуге руковођења (менаџмента) користи, односно које ће користити да би извршио промет са правом на

одбитак претходног пореза (опорезиви промет, промет за који је прописано пореско ослобођење у складу са одредбама члана 24. Закона, као и промет који се врши у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да се врши у Републици) има право да ПДВ који је као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона обрачунао на накнаду за промет услуга страног лица одбије као претходни порез.

20. Порески третман преноса целокупне имовине предузетничке радње без накнаде (производни погон који се састоји од производне хале, машина, репроматеријала и готових производа) коју изврши обвезник ПДВ – предузетник

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3186/2010-04 од 5.11.2010. год.)

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

Према одредби члана 6. став 1. тачка 1) Закона, прометом добара и услуга, у смислу овог закона, не сматра се пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

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

Сагласно одредбама члана 2. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као

улог, који се не сматра прометом добара и услуга у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник), прометом добара и услуга који, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, не подлеже ПДВ сматра се пренос целокупне имовине:

1) код статусне промене привредног друштва и промене правне форме привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;

2) у поступку редовног промета, ликвидације и стечаја.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ – предузетник изврши пренос целокупне имовине предузетничке радње без накнаде (производни погон који се састоји од производне хале, машина, репроматеријала и готових производа), у том случају, а под условима – да је стицалац обвезник ПДВ или да је тим преносом постао обвезник ПДВ и да је продужио да обавља исту делатност коју је обављао преносилац, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да се тај пренос не сматра прометом добара, односно услуга за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

21. Порески третман промета услуге емитовања едукативних спотова у оквиру кампање „Уједињени против дрога“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-сл/2010-04 од 5.11.2010. год.)

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

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

Са прометом добара уз накнаду, у складу са одредбом члана 5. став 4. тачка 3) Закона, изједначава се свако друго пружање услуга без накнаде.

Одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона прописано је да се основицом код промета добара и услуга из члана 4. став 4. и члана 5. став 4. овог закона сматра набавна цена, односно цена коштања тих или сличних услуга, у моменту промета, без ПДВ.

У складу са наведеним законским одредбама, на промет услуге емитовања едукативних спотова без накнаде, обвезник ПДВ који врши предметни промет дужан је да обрачуна и плати ПДВ по пореској стопи од 18%, на основицу коју чини цена коштања те услуге у моменту промета, без ПДВ.

Међутим, ако се пројекат „Имплементација националне стратегије против злоупотребе дрога“ у оквиру којег се спроводи кампања „Уједињени против дрога“ финансира из средстава Европске уније, на основу Оквирног споразума између Савезне Републике Југославије и Европске уније („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 2/2003), односно Оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмената претприступне помоћи (ИПА) – „Сл. гласник РС“, бр. 124/2007, којим је предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у том случају се, сагласно одредби члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, на промет услуге емитовања едукативних спотова без накнаде који се врши у оквиру наведене кампање ПДВ не обрачунава и не плаћа. Наведено пореско ослобођење може се остварити на начин и по поступку који су предвиђени Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног

пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07).

22. Настанак обавезе плаћања ПДВ код пореског дужника – примаоца услуга саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга у случају када промет предметних услуга пружа страном лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2360/2010-04 од 5.11.2010. год.)

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

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

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

Према одредби члана 16. тач. 1) и 2), пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи – промет добара и услуга, односно наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, за обвезника ПДВ (лице које се определило за обавезу плаћања ПДВ и лице које *ex lege* има обавезу плаћања ПДВ сходно одредбама чл.

33. и 38. Закона), који врши опорезиви промет услуга, пореска обавеза настаје даном којим се изврши једна од следећих радњи – даном у којем је извршен промет услуга, односно даном у којем су наплаћена новчана средства (аванс) за будући промет услуга.

Међутим, када је реч о настанку пореске обавезе за промет услуга који страном лице, тј. лице које на територији Републике нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, врши лицу са територије Републике, при чему је место промета тих услуга територија Републике Србије сходно одредбама члана 12. Закона, пореска обавеза настаје искључиво даном у којем је страном лице извршило промет предметних услуга, имајући у виду да одредбама Закона није прописано да се пореским дужником сматра и лице које уплаћује авансна средства, па самим тим у случају плаћања авансних средстава страном лицу за промет тих услуга не долази ни до настанка пореске обавезе.

Према томе, када Министарство економије и регионалног развоја ангажује страном лице, тј. лице које на територији Републике нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, за пружање услуга саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сл, а под условом да страном лице – пружалац услуга није одредило пореског пуномоћника у Републици, у том случају обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона, има прималац услуга – Министарство економије и регионалног развоја. Порески дужник има обавезу да на накнаду за извршени промет предметних услуга обрачуна ПДВ, да за порески период у којем је настала обавеза по основу ПДВ (календарски месец у којем је извршен промет услуга) поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу, у складу са одредбама члана 50. ст. 3. и 4. Закона, као и да дуговани ПДВ плати у року од 10 дана по истеку пореског периода, у смислу одредаба члана 50. став 1. и члана 51. Закона. По основу плаћања авансних средстава страном лицу за промет предметних услуга не долази до настанка пореске обавезе.

23. Да ли обвезник ПДВ који врши промет непокретности, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, може у девизама да наплати укупан износ накнаде за предметни промет (збир износа који се односи на пореску основицу и износа ПДВ обрачунатог на ту основицу)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00906/2010-04 од 5.11.2010. год.)

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

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

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

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

Одредбом члана 34. став 2. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06) прописано је да се плаћање, наплаћивање и пренос између резидената и између резидената и нерезидената у Републици врше у динарима..

Према одредби члана 34. став 3. Закона о девизном пословању, дозвољено је уговарање у девизама у Републици с тим што се плаћање и наплаћивање по тим уговорима врши у динарима.

Одредбом става 4. тачка 5) истог члана Закона о девизном пословању прописано је да се, изузетно, плаћање, наплаћивање и пренос средстава у Републици могу вршити и у девизама по основу продаје и давања у закуп непокретности.

Сходно наведеном, а узимајући у обзир допис Сектора за финансијски систем и међународне финансијске односе Министарства финансија број: 143-484-88-00001/2010-01-041 од 30. априла 2010. године, Сектор за фискални систем Министарства финансија је мишљења да не постоје законске сметње да обвезник ПДВ који врши промет непокретности за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом (први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру тих објеката), односно за опорезиви промет услуга давања у закуп непокретности, наплати у девизама укупан износ накнаде за предметни промет (збир износа који се односи на пореску основицу и износа ПДВ обрачунатог на ту основицу). У овом случају, обвезник ПДВ је дужан да приликом утврђивања износа ПДВ који дугује по том основу изврши обрачун у домаћој валути вредности накнаде изражене у девизама примењујући средњи курс централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе. У рачуну или другом документу који служи као рачун за наведени промет добара, односно услуга, а који обвезник издаје у складу са одредбама члана 42. Закона, подаци о износу основице и износу ПДВ који је обрачунат на основицу, исказују се у динарима.

24. Да ли се електронска кореспонденција између продавца – обвезника ПДВ и ино-купца (понуда и прихват понуде) сматра доказом за остваривање пореског ослобођења са правом на

одбитак претходног пореза по основу примљених авансних средстава за извоз добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3176/2010-04 од 4.11.2010. год.)

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, односно промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Пореско ослобођење из става 1. овог члана примењује се и ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета (став 2. истог члана Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), 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.

Према одредби става 7. истог члана Правилника, ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног извоза

добара, до добијања доказа из става 1. овог члана обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује уговор којим је предвиђено плаћање пре извршеног извоза и рачун о авансном плаћању издат у складу са Законом.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, за остваривање пореског ослобођења са правом на одбитак претходног пореза по основу примљених авансних средстава за извоз добара, обвезник ПДВ мора да поседује рачун о авансном плаћању издат у складу са Законом и уговор којим је предвиђено плаћање пре извршеног извоза. С тим у вези, прихватање понуде продавца – обвезника ПДВ која садржи податке о врсти, количини и цени добара, уз навођење да ће се купопродајна цена платити унапред (авансно), од стране инокупца, при чему је предметна кореспонденција (понуда и прихват понуде) извршена електронски, према мишљењу Министарства финансија сматра се доказом за остваривање предметног пореског ослобођења.

25. Порески третман промета услуга одржавања путева у смислу њихове поправке, реконструкције, модернизације и других радова

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3157/2010-04 од 4.11.2010. год.)

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

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Одредбом члана 12. став 1. тачка 7) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07) прописано је да се комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају, између осталог, и услуге одржавања улица, путева и других јавних површина и јавне расвете у градовима и другим насељима.

Сагласно одредби члана 5. став 1. тачка 7) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), одржавање улица, путева и других јавних површина у градовима и другим насељима је поправка, реконструкција, модернизација и извођење других радова на одржавању улица и саобраћајница, јавних површина (тргова, платоа и сл), хоризонталне и вертикалне саобраћајне сигнализације и јавне расвете.

Према одредби члана 7. став 1. тачка 30) Закона о безбедности саобраћаја на путевима („Сл. гласник РС“, бр. 41/09 и 53/10), насеље је изграђен, функционално обједињен простор, који је намењен за живот и рад становника и чије су границе обележене одговарајућим саобраћајним знаком.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуга одржавања путева у смислу њихове поправке, реконструкције, модернизације и других радова, у

градовима и другим насељима (изграђени и функционално обједињени простор који је намењен за живот и рад становника и чије су границе обележене одговарајућим саобраћајним знаком), ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%. Промет услуга одржавања путева ван градова и других насеља опорезује се по општој стопи ПДВ од 18%.

26. Порески третман уништавања резервних делова намењених маркама путничких аутомобила који се више не производе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0944/2007-04 од 3.11.2010. год.)

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

Према одредби члана 4. став 4. тачка 2) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се сваки други промет без накнаде.

Сходно наведеним одредбама Закона, приликом уништавања резервних делова намењених маркама путничких аутомобила који се више не производе, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%.

Основицу за обрачун ПДВ чини набавна цена тих или сличних добара, у моменту промета, у коју није урачунат ПДВ (члан 18. ст. 1. и 2. Закона).

Набавном ценом, као основицом за обрачун ПДВ, сматра се цена по којој се такви или слични резервни делови могу набавити у моменту уништавања, која не садржи ПДВ.

При томе, Министарство финансија напомиње да се уништавање резервних делова у конкретном случају не сматра расходом у смислу члана 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 124/04).

27. Да ли обвезник ПДВ који није остварио право на одбитак претходног пореза у пореском периоду у којем је испунио услове за остваривање овог права, има право да тај износ исказа као претходни порез у пореској пријави коју подноси за неки од наредних пореских периода?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3160/2010-04 од 3.11.2010. год.)

Према одредби члана 27. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 61/07, у даљем тексту: Закон), 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.

Право на одбитак претходног пореза, у складу са одредбом члана 28. став 1. Закона, 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.

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који у пореском периоду у којем су испуњени услови за остваривање права на одбитак претходног пореза из члана 28. Закона није остварио ово право исказивањем података о износу претходног пореза у пореској пријави поднетој за тај порески период, има право да тај износ искаже као претходни порез у пореској пријави коју подноси за неки од наредних пореских периода. Министарство финансија напомиње да по овом основу не постоји обавеза подношења измењене пореске пријаве прописане Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10).

28. а) Порески третман промета услуга радова на покретним добрима стављеним у поступак активног оплемењивања у случају

када страном лице закључи уговор са више домаћих привредних друштава – обвезника ПДВ

б) Порески третман промета добара који обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном привредном друштву, при чему тај обвезник ПДВ предметна добра не отпрема у иностранство већ их испоручује обвезнику ПДВ – привредном друштву које страном привредном друштву – примаоцу добара врши промет услуга у послу активног оплемењивања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2727/2010-04 од 1.11.2010. год.)

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

Промет добара, у смислу овог закона, 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 (члан 4. став 1. Закона).

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на услуге радова на покретним добрима набављеним од стране иностраног примаоца услуге у Републици, или која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, инострани прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство.

Пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 7) Закона, а у складу са одредбом члана 9. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), за услуге радова на покретним добрима која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, инострани прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство, обвезник може да оствари ако поседује:

1) декларацију о стављању добара у поступак оплемењивања, оправке или уградње у складу са царинским прописима;

2) уговор о обиму, врсти и вредности извршених радова;

3) доказ о обиму, врсти и вредности извршених радова у складу са нормативом који утврђује надлежни царински орган, за добра добијена из одређене количине увезених добара;

4) оригинал или оверену копију извозне декларације, у складу са царинским прописима, за добра која се после извршене услуге оплемењивања, оправке или уградње превозе или отпремају у иностранство.

Одредбом става 2. истог члана Правилника, ако је накнада (или део накнаде) наплаћена пре превоза или отпреме добара у иностранство, до добијања извозне декларације обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује:

1) декларацију о стављању добара у поступак оплемењивања, оправке или уградње у складу са царинским прописима;

2) уговор о обиму, врсти и вредности извршених радова.

Према одредби члана 26. тачка 2) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, обвезник ПДВ који, на основу уговора закљученог са страним лицем, пружа услугу оплемењивања добара (оплемењивање, обрада, дорада или прерада) иностраном наручиоцу, нема обавезу да на накнаду за пружену услугу обрачуна и плати ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, под условом да поседује доказе прописане одредбама члана 9. Правилника. Доказом из члана 9. став 1. тачка 1) Правилника сматра се Јединствена царинска исправа за стављање робе у поступак активног оплемењивања издата у складу са царинским прописима (у даљем тексту: ЈЦИ за активно оплемењивање) у којој је обвезник ПДВ наведен као прималац робе, односно добара.

У случају када страном лице закључи уговор са више обвезника ПДВ, из којег за све обвезнике ПДВ произилази обавеза пружања услуга том страном лицу, тј. обавеза радова на покретним добрима стављеним у поступак активног оплемењивања, при чему је у ЈЦИ за активно оплемењивање као прималац робе наведен један од потписника уговора, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 7) Закона могу да остваре сви обвезници ПДВ који су закључили уговор са страним лицем, под следећим условима: да поседују копију ЈЦИ за активно оплемењивање, уговор о обиму, врсти и вредности извршених радова, доказ о обиму, врсти и вредности извршених радова у складу са нормативом који утврђује надлежни царински орган за добра добијена из одређене количине увезених добара, као и оверену копију извозне декларације, у складу са царинским прописима, за добра која се после извршене услуге оплемењивања превозе или отпремају у иностранство, а у којој су ови обвезници ПДВ наведени као учесници у извозном послу (у рубрици Б – детаљи обрачуна Јединствене царинске исправе за извоз добара).

Такође, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 7) Закона, а уз испуњење наведених услова, могу да остваре и обвезници ПДВ који су као учесници у извозном послу (пружаоци услуга у послу активног оплемењивања) наведени у уговору

закљученом између страног лица и обвезника ПДВ на којег, као примаоца робе (добара), гласи ЈЦИ за активно оплемењивање.

б) Према одредби члана 11. став 1. тачка 1) Закона, место промета добара је место у којем се добро налази у тренутку слања или превоза до примаоца или, по његовом налогу, до трећег лица, ако добро шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по његовом налогу.

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) 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, односно за промет добара која инострани прималац 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.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши промет добара, у конкретном случају лименки за паковање пића, страном привредном друштву, тј. привредном друштву које на територији Републике Србије нема седиште нити сталну пословну јединицу, при чему тај обвезник ПДВ предметна добра не отпрема у иностранство, већ их испоручује обвезнику ПДВ – привредном друштву које страном привредном друштву – примаоцу добара врши промет услуга у послу активног оплемењивања, обвезник ПДВ – продавац лименки је дужан да за тај промет обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом, имајући у виду да у овом случају нису испуњени услови за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона.

29. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врше у оквиру спровођења пројекта „Реконструкција Клиничких центара у Србији: Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац“, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке (ЕИБ), на основу Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ потписаног 8.12.2006. године и Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ потписаног 12.12.2008. године, као и на основу анекса тих уговора потписаног 8.10.2010. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3146/2010-04 од 1.11.2010. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07), у члану 24. став 1. тачка 16б), прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

ПДВ се не плаћа на увоз добара чији промет је, у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ (члан 26. тачка 1) Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, на промет добра и услуга, односно увоз добара, који се врши у оквиру спровођења пројекта „Реконструкција Клиничких центара у Србији: Београд, Нови Сад, Ниш и Крагујевац“, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке (ЕИБ), на основу Финансијског уговора између Републике Србије

и ЕИБ потписаног 8.12.2006. године и Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ потписаног 12.12.2008. године, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је анексима предметних уговора предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза. Наведена пореска ослобођења могу се остварити почев од 8. октобра 2010. године, на начини и по процедури који су предвиђени одредбама чл. 21д и 21ђ Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07), као и одредбама члана 8. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 68/05).

30. Порески третман првог преноса права располагања на стану који се налази у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, а који врши обвезник ПДВ, као и право на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ набављени стан користи за потребе одржавања пословних састанака и омогућавања преноћишта пословним партнерима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3068/2010-04 од 27.10.2010. год.)

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

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

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

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

Правилником о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04) уређено је која се добра, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона, сматрају новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Сагласно одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 14) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се први пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима (у даљем тексту: стан).

Сагласно наведеном, на први пренос права располагања на стану који се налази у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, а који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%, независно од тога за које намене се стиче право располагања на предметном добру.

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

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

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

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

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

- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за први пренос права располагања на стану одбије као претходни порез, под условом да ће стан који набавља користити за потребе обављања делатности (што укључује и одржавање пословних састанака и омогућавање преноћишта пословним партнерима) у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је

извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици), као и да поседује рачун који је издат у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05).

- Промена намене објекта, у конкретном случају стамбеног у пословни простор, која се врши у складу са прописима којима се уређује планирање и изградња, не представља услов за остваривање права на одбитак претходног пореза по основу набавке стана за вршење делатности, али у сваком случају представља један од доказа да се конкретни стан користи за обављање делатности, а не за непословне сврхе обвезника ПДВ.

- Поред тога, Министарство финансија напомиње да је обвезник ПДВ који је остварио право на одбитак претходног пореза за објекат за вршење делатности (нпр. стан који користи као пословни простор) дужан да, у складу са одредбама члана 32. Закона и одредбама Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности („Сл. гласник РС“, бр. 67/05), изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права у року краћем од десет година од момента прве употребе објекта.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Примена члана 22а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00256/2010-04 од 25.11.2010. год.)

Одредбом члана 22а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода у пореском билансу банке признаје увећање исправке вредности потраживања билансне активе и резервисање за губитке по ванбилансним ставкама, која су у складу са унутрашњим актима банке исказана у билансу успеха на терет расхода у пореском периоду, до висине одређене у складу са прописима Народне банке Србије.

Према тачки 17. Одлуке о класификацији билансне активе и ванбилансних ставки банке („Сл. гласник РС“, бр. 129/07, 63/08, 104/09 и 30/10, у даљем тексту: Одлука), банка је дужна да својим унутрашњим актима утврди интерни модел за процену кредитног ризика и усвоји методологију за обрачун исправке вредности билансне активе и резервисања за губитке по ванбилансним ставкама.

У складу са тачком 20. Одлуке, банка је дужна да редовно обрачунава посебну резерву за процењене губитке који могу настати по основу билансне активе и ванбилансних ставки и да је исказује у укупном износу, на начин утврђен овом одлуком.

Ако је износ посебне резерве за процењене губитке обрачунате у складу са Одлуком већи од утврђеног износа исправке вредности билансне активе и резервисања за губитке по ванбилансним ставкама на нивоу дужника, за збир утврђених позитивних разлика – банка је обавезна да формира резерву из добити за процењене губитке, у складу са одлуком скупштине банке. Исправка вредности билансне активе и резервисања за губитке по ванбилансним ставкама, обрачунате по методологији, књиже се на терет расхода (тачка 23. Одлуке).

У складу са наведеним, Министарство финансија је мишљења да, у смислу одредбе члана 22а став 1. Закона, исправку вредности билансне активе и резервисања за губитке по ванбилансним ставкама које (према усвојеној методологији усклађеној са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ) банке исказују у билансу успеха на терет расхода у пореском периоду, треба признати у пореском билансу банке у износу обрачунатом на нивоу банке, до висине утврђене у складу са прописима НБС, односно до висине утврђене у складу са Одлуком.

2. Да ли се приходи које оствари Удружење осигуравача Србије опорезују порезом на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00274/2010-04 од 23.11.2010. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на добит правних лица и друго правно лице, које није организовано као привредно друштво или задруга, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

Према Правилнику о садржају пореског биланса за друга правна лица (недобитне организације) – обвезнике пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 19/05, 15/06 и 20/08, у даљем тексту: Правилник), обвезници који примењују контни оквир за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, податке о приходима оствареним на тржишту исказују на Обрасцу ПБН 1, при чему се приходима оствареним на тржишту, у складу са овим правилником, сматрају приходи од продаје роба односно производа, вршења услуга, закупнина и камата.

Законом о обавезном осигурању у саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 51/09), између осталог, поверавају се јавна овлашћења Удружењу осигураваача Србије (у даљем тексту: Удружење). Удружење, чији су чланови сва друштва за осигурање која обављају послове обавезног осигурања у саобраћају, врши следећа јавна овлашћења: обавља послове националног бироа осигурања; прописује и штампа обрасце и врши контролу употребе међународне карте осигурања власника моторних возила од одговорности за штете настале употребом моторних возила у земљи и иностранству, као и обраду одштетних захтева у вези с тим осигурањем; води Информациони центар, Биро за накнаду штете и Регистар штетних догађаја; прикупља, обрађује, чува, доставља, односно објављује податке од значаја за обављање послова поверених овим законом; представља друштва за осигурање пред државним и другим надлежним органима; утврђује висину доприноса који уплаћују друштва за осигурање; доноси кодекс о понашању у пословима обавезног осигурања; обавља друге послове утврђене овим законом. Надзор над вршењем јавних овлашћења од стране Удружења врши министарство надлежно за послове фипансија. Средства Удружења, како произилази из документације достављене у прилогу дописа, образују се из чланарина, доприноса, наплаћених регресних потраживања, наплаћених камата, провизија, учешћа у штетама, позитивних курсних разлика и осталих средстава.

Са становишта Закона, Удружење представља друго правно лице које постаје порески обвезник у складу са Законом ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду. С тим у вези, Министарство финансија је мишљења да приходи које Удружење оствари искључиво вршењем поверених јавних овлашћења у складу са Законом о обавезном осигурању у саобраћају, не представљају приходе остварене на тржишту, у смислу Закона.

Међутим, приходи Удружења од камате, остварене по основу депоновања привремено слободних средстава (образованих од доприноса за обављање послова јавних овлашћења), сматрају се приходима са тржишта који се, сагласно Закону и Правилнику, опорезују порезом на добит правних лица.

Министарство напомиње да у сваком конкретном случају Пореска управа у поступку пореске контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника као и других исправа и доказа), у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација, које су од утицаја на висину пореске обавезе.

3. а) Да ли обвезник – друштво стицалац, чија је пословна година различита од календарске, може опорезиву добит утврђену у (коначном) пореском билансу да умањи за износ преузетог губитка утврђеног у пореском билансу припојеног друштва?

б) Утврђивање салда пореске амортизационе групе сталних средстава у случају када обвезник искључи одређено стално средство из одговарајуће амортизационе групе

в) Порески третман прихода насталих по основу неискоришћених дугорочних резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у коме су извршена

г) Исказивање расхода обвезника који се односе на обрачунски период за који се саставља финансијски извештај у случају када ће

се документ о тим расходима евидентирати у пословним књигама обвезника у наредном обрачунском периоду

д) Како се, за пореске сврхе, стална средства стечена путем статусне промене укључују у одговарајуће амортизационе групе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00261/2010-04 од 5.11.2010. год.)

а) Према одредби члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима, односно међународним стандардима финансијског извештавања и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, на начин утврђен овим законом.

Порески биланс (на Обрасцу ПБ 1) обвезник саставља у складу са Законом и Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, 139/04, у даљем тексту: Правилник).

У складу са чланом 32. Закона, губици остварени из пословних, финансијских и непословних трансакција, утврђени у пореском билансу, изузев оних из којих произилазе капитални добити и губици утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година. Међутим, порески обвезник који је до 31. децембра 2009. године остварио право на пренос губитка из члана 32. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03 и 84/04) и исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2009. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан тим законом.

Коришћење пореске погодности у складу са чланом 32. Закона не престаје у случају статусне промене или промене правне форме привредних друштава (члан 33. Закона).

Према томе, а сагласно одредбама чл. 32. и 33. Закона, губици утврђени у пореском билансу припојених друштава (на дан статусне промене), могу се пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу (из будућих обрачунских периода) друштва стицаоца.

У конкретном случају, на основу извршене статусне промене спајања уз припајање (на дан 1. јануара 2010. године), обвезник је (као друштво стицалац) преузео губитак утврђен у пореском билансу припојеног друштва, који се, у складу чл. 32. и 33. Закона, може пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода друштва стицаоца.

Према одредби члана 38. ст. 1. и 2. Закона, порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година, при чему је пословна година календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући и статусне промене, као и у случају покретања поступка стечаја или ликвидације.

На захтев пореског обвезника који је добио сагласност министра финансија, односно гувернера Народне банке Србије, да саставља и приказује финансијске извештаје са стањем на последњи дан пословне године која је различита од календарске, надлежан порески орган одобрава решењем да се пословна година и календарска година разликују, с тим да порески период траје 12 месеци. Тако одобрени порески период обвезник је дужан да примењује најмање пет година (члан 38. став 3. Закона).

Порески обвезник из става 3. овог члана дужан је да поднесе пореску пријаву и порески биланс за утврђивање коначне пореске обавезе за период од 1. јануара текуће године до дана када, по решењу надлежног пореског органа, започиње пословну годину

која се разликује од календарске, у року од десет дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја за период за који се подноси пореска пријава и порески биланс (члан 38. став 4. Закона).

У конкретном случају, обвезник (као друштво стицалац) коме је решењем надлежног пореског органа одобрено да се пословна и календарска година разликују, при чему 1. октобра 2010. године (а на основу наведеног решења) започиње пословну годину која је различита од календарске, дужан је да, у складу са чланом 38. став 4. Закона, утврди коначну пореску обавезу за период од 1. јануара до 30. септембра 2010. године.

С тим у вези, обвезник чија је пословна година различита од календарске године, и који је дужан да, у складу са чланом 38. став 4. Закона, утврди коначну пореску обавезу за период од 1. јануара текуће године до дана када, по решењу надлежног пореског органа, започиње пословну годину која се разликује од календарске (у конкретном случају, за период 1.1. - 30.9. 2010. године), према мишљењу Министарства финансија, може да (сходно одредбама чл. 32. и 33. Закона) опорезиву добит утврђену у (коначном) пореском билансу за период од 1. јануара до 30. септембра 2010. године, умањи за износ преузетог губитка утврђеног у пореском билансу припојеног друштва.

б) У складу са одредбом члана 10. Закона, амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

Према Правилнику о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 116/04), стална средства се разврставају у пет група (од I до V), при чему се амортизација за стална средства разврстана у I групу обрачунава применом прописане стопе на набавну вредност средства, за свако средство посебно, а за остала стална средства разврстана у групе од II до V

применом прописане стопе, у првој години на набавну вредност, а у наредним годинама на износ неотписане вредности сталних средстава групе (салдо групе) утврђене на крају претходне године, увећане за вредност прибављених и умањене за вредност отуђених сталних средстава из те групе током године.

У случају када обвезник искључује стално средство из одговарајуће амортизационе групе, Министарство финансија је мишљења да се салдо групе (у којој је то средство разврстано), утврђен на крају претходне године, умањује за износ набавне вредности сталног средства које се искључује, коригован за припадајући износ пореске амортизације (утврђен од почетка обрачуна пореске амортизације конкретног средства, до момента његовог искључења из одговарајуће амортизационе групе).

в) Одредбом члана 9а Закона прописано је да се обрачунате отпремнине и новчане накнаде запосленом по основу одласка у пензију или престанка радног односа по другом основу, признају као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су исплаћене.

Сагласно одредби члана 25а Закона, приходи настали по основу неискоришћених дугорочних резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у коме су извршена, не улазе у пореску основицу у пореском периоду у коме су исказани. Наведена законска одредба (почев од 1. јануара 2010. године) односи се на сва дугорочна резервисања која обвезник може да врши у складу са одговарајућим МРС и прописима о рачуноводству и ревизији, а која се (у висини неискоришћеног износа) укидају у корист прихода.

г) Према одредби члана 7. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финан-

сијског извештавања (МСФИ) и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања. С тим у вези, када је према прописима о рачуноводству и ревизији и МРС, односно МСФИ обвезник дужан да у својим финансијским извештајима искаже расходе који се односе на обрачунски период за који се састављају финансијски извештаји, при чему ће се документ о тим расходима евидентирати у пословним књигама обвезника у наредном обрачунском периоду, Министарство финансија је мишљења да се тако исказани расходи признају у пореском билансу (поднетом за тај порески период) под условом да се неспорно може утврдити да се, у том случају, ради о расходима који су настали у пореском периоду у коме се признају.

д) Према одредби члана 10. став 1. Закона, амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

Ставом 2. истог члана Закона прописано је да стална средства из става 1. тог члана обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и чија је појединачна набавна цена у време набавке већа од просечне месечне бруто зараде по запосленом у Републици, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, осим природних богатстава која се не троше, као и нематеријална средства, осим goodwill-а.

С тим у вези, стална средства стечена путем статусне промене укључују се у одговарајуће амортизационе групе по њиховој пренетој вредности која одговара њиховој набавној вредности на дан статусне промене умањеној за исправку вредности на дан статусне промене у билансу стања привредног друштва које престаје да постоји, уколико су испуњени услови из члана 10. став 2. Закона.

Министарство финансија напомиње да у сваком конкретном случају Пореска управа у поступку пореске контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и других исправа и доказа), у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација, које су од утицаја на висину пореске обавезе.

4. Да ли се доприноси који се плаћају на терет послодавца признају као расход у пореском периоду у којем су обрачунати?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02504/2010-04 од 5.11.2010. год.)

У складу са одредбом члана 9. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода.

Под трошковима зарада који се признају у пореском билансу обвезника, у смислу члана 9. Закона, сматрају се зараде које садрже порез и доприносе који се плаћају на терет запосленог, као и доприносе који се плаћају на терет послодавца.

С тим у вези, Министарство финансија сматра да се доприноси (за обавезно социјално осигурање) који се плаћају на терет послодавца признају као расход у пореском периоду у коме су обрачунати.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли Институт „Др Јосиф Панчић“ има право на ослобођење од пореза на имовину за пољопривредно земљиште у државној својини чији је закупац које је у катастарским књигама уписано према врсти као остало грађевинско земљиште у државној својини, а према начину коришћења – поједине парцеле као њива, а поједине као земљиште под објектом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00275/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тач. 2) и 6) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности, односно на право коришћења градског грађевинског, односно јавног грађевинског земљишта или осталог грађевинског земљишта у државној својини, површине преко 10 ари.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 1) Закона порез на имовину не плаћа се на права на непокретности из члана 2. Закона у државној својини које користе државни органи и организације и органи, организације и службе покрајинске аутономије и јединица

локалне самоуправе, као и директни и индиректни корисници буџетских средстава према прописима којима се уређује буџетски систем, односно на добра у општој употреби према прописима којима се уређују средства у својини Републике Србије.

Одредбом члана 12. став 6. Закона прописано је да се порез на имовину не плаћа на грађевинско, односно пољопривредно земљиште у државној својини, које је дато у закуп.

Према одредби члана 8. став 1. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09), министар надлежан за послове финансија посебним актом утврђује списак директних и индиректних корисника буџетских средстава Републике Србије, односно локалне власти и организација обавезног социјалног осигурања, који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора.

Институт „Др Јосиф Панчић“ није на Списку директних и индиректних корисника буџетских средстава побројаних Наредбом о Списку директних и индиректних корисника средстава буџета Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисника средстава организације за обавезно социјално осигурање, као и других корисника јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора („Сл. гласник РС“, бр. 113/09).

Према томе, нема законског основа да Институт „Др Јосиф Панчић“ применом одредбе члана 12. став 1. тачка 1) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за коју је порески обвезник.

На пољопривредно, односно грађевинско земљиште које је дато у закуп порез на имовину се не плаћа, независно од чињенице да је, како из навода и достављене документације произлази, уговором о давању у закуп конкретног земљишта исто означено као пољопривредно, а у катастарским књигама као остало грађевинско земљиште.

Министарство финансија напомиње да се на права из члана 2. Закона на објектима изграђеним на наведеном земљишту порез

на имовину плаћа, независно од чињенице да ли су изграђени са или без прописане инвестиционо-техничке документације за изградњу.

2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права по основу једног уговора о доживотном издржавању којим родитељи, као примаоци издржавања, преносе право својине на стану једној од њихове две кћерке и њеном супружнику (сваком по половину идеалног дела предметног стана), као даваоцима издржавања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03246/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1), у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 5/09, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

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

Према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), први наследни ред чине оставиоочеви потомци и његов брачни друг.

Према одредби члана 194. Закона о наслеђивању, уговором о доживотном издржавању обавезује се прималац издржавања да се после његове смрти на даваоца издржавања пренесе својина тачно одређених ствари или каква друга права, а давалац

издржавања се обавезује да га, као накнаду за то, издржава и да се брине о њему до краја његовог живота и да га после смрти сахрани.

Значи, уговор о доживотном издржавању је теретни правни посао тј. свака уговорна страна добија накнаду за оно што другој страни даје: прималац издржавања – издржавање, а давалац издржавања – својину уговором одређених ствари или права.

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

У конкретном случају, да није закључен уговор о доживотном издржавању, на стану на коме су приматоци издржавања били сувласници у по $\frac{1}{2}$ идеалног дела, након смрти једног, а потом другог од њих, свака од њихових двеју кћерке би наследила $\frac{1}{6}$, а потом још $\frac{2}{6}$, што укупно чини $\frac{1}{2}$ идеалног дела предметног стана у корист сваке кћерке.

Уколико је, како се наводи, једним уговором о доживотном издржавању уређено да након смрти оба родитеља као прималаца доживотног издржавања, право својине на идеалном делу од $\frac{1}{2}$ предметног стана стекне једна од њихове две кћерке (које би у моменту закључења уговора биле једине законске наследнице прималаца издржавања, тј. родитеља), а $\frac{1}{2}$ њен супружник, као даваоци издржавања, кћерка – давалац издржавања не плаћа порез на пренос апсолутних права, с обзиром на то да би у моменту закључења уговора о доживотном издржавању наследила укупно $\frac{1}{2}$ идеалног дела предметног стана.

Међутим, кћеркин супружник као давалац издржавања плаћа порез на пренос апсолутних права на $\frac{1}{2}$ идеалног дела стана који је стекао по основу уговора о доживотном издржавању.

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

То значи да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање, између осталог, од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права.

3. Да ли привредно друштво плаћа порез на поклон – на примљене позајмице оснивача из претходних година које је приликом састављања годишњег финансијског извештаја за 2009. годину књижило као ванредне приходе привредног друштва и на тако исказану добит платило порез на добит?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3122/2010-04 од 29.10.2010. год.)

Према одредби члана 14. ст. 3. и 4. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Порез на поклон плаћа се и у случају преноса без накнаде имовине правног лица.

Према одредби члана 30. став 1. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06, 119/08, 9/09 и 4/10, у даљем тексту: Правилник), на рачунима групе 42 – Краткорочне финансијске обавезе, исказују се обавезе по кредитима и зајмовима, хартијама од вредности и остале краткорочне обавезе које доспевају у року до годину дана од дана чинидбе, односно од дана биланса.

Према одредби члана 55. став 1. Правилника, на рачунима групе 67 – Остали приходи, исказују се добици по основу продаје некретнина, постројења и опреме (основних средстава) и нематеријална улагања, добици од продаје биолошких средстава, добици по основу продаје дугорочних хартија од вредности и учешћа у капиталу, добици од продаје материјала, наплаћена отписана потраживања, вишкови, приходи по основу ефеката уговорене заштите од ризика, приходи од смањења обавеза, приходи од укидања дугорочних резервисања и остали непоменути приходи.

Према томе, позајмица новчаних средстава коју оснивач учини привредном друштву није предмет опорезивања порезом на поклон.

Такође, исплата новчаних средстава од стране оснивача привредном друштву на име накнаде (на пример, за испоручену робу, за извршене услуге) није предмет опорезивања порезом на поклон.

По мишљењу Министарства финансија, када је привредном друштву – зајмопримцу престала обавеза враћања позајмљених новчаних средстава зајмодавцу – оснивачу привредног друштва зајмопримца, при чему на име тог престанка зајмодавац не повећава свој власнички удео у привредном друштву – зајмопримцу, а привредно друштво – зајмопримац нема обавезу накнаде зајмодавцу у другом облику (на пример, да му испоручи робу, изврши услуге ...), због чега та новчана средства привредно друштво – зајмопримац, у складу са прописима којима се уређују

рачуноводство и ревизија, у својим пословним књигама евидентира (са рачуна 42) на рачун 67 – Остали приходи, по основу смањења обавеза (на пример, по основу отписа дуга на име у новцу примљеног зајма на рачуну на коме је обавеза исказана), такво стицање новчаних средстава има карактер поклона на који се порез на поклон плаћа, независно од чињенице да та средства имају карактер прихода који улази у опорезиву добит на коју се плаћа порез на добит правних лица, у складу са Законом о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02–др. закон, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10).

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

Према томе, у сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује чињенично стање, између осталог, од утицаја на постојање пореза на поклон.

4. Порески третман преноса уз накнаду права својине на пословном простору по основу уговора о купопродаји закљученог 1985. године по основу кога је купац ступио у посед тог простора исте године, а који пренос није пријављен надлежном пореском органу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02995/2010-04 од 27.10.2010. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезу на промет непокретности и права („Сл. гласник СРС“, пречишћен текст, бр.

22/85, у даљем тексту: Закон о порезу на промет непокретности), прометом непокретности и права, у смислу тог закона, сматрао се пренос уз накнаду: права својине на непокретности, права на патенте (лиценце); права стварне службености, права на моделе и жигове, као и права ранијег сопственика на коришћење национализованог неизграђеног грађевинског земљишта када је пренос тог права законом дозвољен.

Обвезник пореза на промет непокретности и права био је продавац непокретности, односно права (члан 6. став 1. Закона о порезу на промет непокретности).

Пореска обавеза настајала је у тренутку потписивања уговора о преносу права својине, односно замени непокретности (члан 28. став 1. Закона о порезу на промет непокретности).

Према одредби члана 31. Закона о порезу на промет непокретности, обвезнику пореза који није пријавио настанак пореске обавезе у року из члана 29. тог закона или је пријави по истеку тог рока, пореска обавеза утврђивала се према прометној вредности и по прописима који су важили у тренутку када је општинска служба друштвених прихода сазнала за пореску обавезу, односно у тренутку када је поднета пореска пријава, без обзира на време када је промет извршен.

Одредбом члана 35. став 2. Закона о порезу на промет непокретности било је прописано да купац непокретности или права, који се уговором обавезао према продавцу да плати порез на промет непокретности и права, јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

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

Непокретностима, у смислу члана 23. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови,

пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. Закона (члан 25. став 1. Закона).

Према одредби члана 29. ст. 1, 2, 3. и 8. Закона, пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. Закона. Кад је предмет уговора о преносу апсолутних права непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности. Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности. Ако уговор о преносу апсолутног права или одлука суда, односно решење надлежног управног органа нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може се вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон (члан 38а Закона).

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

Према одредби члана 45. став 2. Закона, не плаћа се порез на пренос апсолутних права на непокретности по одредбама

Закона на који се, по прописима који су били у примени када је основ преноса настао и пренос извршен у складу са прописима, а до ступања на снагу Закона, овај порез није плаћао.

Према одредби члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), пореска обавеза утврђује се на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Према томе, с обзиром да је пренос уз накнаду права својине на непокретности био предмет опорезивања и 1985. године (тј. у време када је, како се наводи, закључен конкретни уговор о купопродаји пословног простора и купац ступио у посед непокретности), те да је пренос уз накнаду права својине на непокретности предмет опорезивања и према позитивним прописима, као и да и према тадашњим, и према позитивним прописима, пореска обавеза код преноса права својине уз накнаду који није пријављен органу надлежном за утврђивање пореза настаје даном сазнања тог органа за пренос, на пренос уз накнаду права својине на пословном простору по основу уговора о купопродаји закљученом у 1985. години по основу кога је купац ступио у посед тог простора исте године, а који пренос није пријављен надлежном пореском органу, пореска обавеза настаје даном сазнања надлежног пореског органа за пренос и утврђује се према прописима који су на снази на дан сазнања. То значи да се на пренос уз накнаду права својине на пословном простору за који сада сазна надлежни порески орган порез на пренос апсолутних права утврђује и плаћа применом Закона.

Купац пословног простора, као солидарни јемац за измирење настале пореске обавезе, који има правни интерес да обезбеди доказ о плаћеном порезу за сврху уписа својих права на

тој непокретности у катастарским књигама, може пореском органу омогућити сазнање о оствареном преносу за које није поднета пореска пријава, подношењем писмена (а не пореске пријаве) са приложеним уговором о продаји пословног простора и другом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе и измирити пореску обавезу утврђену решењем надлежног пореског органа, с обзиром на то да је он дужник истог реда са пореским обвезником.

Наиме, према одредби члана 19. став 2. ЗПППА, пореску обавезу испуњава непосредно порески обвезник, осим у случају када је тим законом или другим пореским законом прописано да је друго лице одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника. Одговорност купца непокретности као солидарног јемца за плаћање обвезниковог пореског дуга произлази из одредаба члана 12. став 3. тачка 1) ЗПППА и члана 42. став 2. Закона.

Министарство финансија напомиње да је одговорност других лица за испуњење пореске обавезе пореског обвезника – привредног друштва у случају његове ликвидације, стечаја, односно статусних промена, уређена и одредбама чл. 20. и 21. ЗПППА.

Надлежни порески орган, у сваком конкретном случају, цени чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права.

5. Ко је порески обвезник и ко треба да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права када је у уговору о купопродаји више лица и на страни продавца и на страни купца, при чему након закључења тог уговора, а пре

подношења пореске пријаве, неко од тих лица умре, те коме се утврђује пореска обавеза, односно ко испуњава пореску обавезу када по доношењу решења о утврђивању пореза умре неко од тих лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02980/2010-04 од 18.10.2010. год.)

Одредбом члана 23. став 1. тачка 1), а у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 24а став 1. Закона, преносом уз накнаду, у смислу Закона, не сматра се пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. Закона.

Према одредби члана 29. ст. 1, 2, 3. и 8. Закона, пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. Закона. Кад је предмет уговора из члана 29. став 1. Закона непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности. Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности. Ако уговор о преносу апсолутног права или

одлука суда, односно решење надлежног управног органа нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

Одредбом члана 36. ст. 1. и 4. Закона прописано је да је обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан да поднесе пореску пријаву, са тачним подацима, у року од 10 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 29. ст. 1. до 7. Закона, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе. Пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији се налази непокретност – у случају преноса апсолутних права на непокретности, односно давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп из члана 23. став 2. Закона.

Према одредби члана 42. Закона, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон. Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, које се уговором обавезало да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

Одредбом члана 12. став 1. и став 3. тачка 1) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да је порески дужник физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа из члана 10. тог закона. Други порески дужник је и порески јемац који одговара за плаћање обвезничког пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости.

Према одредби члана 22. ст. 1. и 2. ЗПППА, пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог

наследника, у моменту прихватања наследства. Ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује.

Према томе, на сваки пренос уз накнаду права својине на непокретности (која није будућа ствар) који по основу уговора о купопродаји (на коме су потписи оверени код суда) изврши једно или више лица као продавац, који (продавац) није обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, продавац је у законској обавези да у року од 10 дана од дана закључења тог уговора поднесе пореску пријаву пореском органу надлежном према месту непокретности која је предмет купопродаје, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе.

Када је више физичких лица – сувласника непокретности (који нису обвезници пореза на додату вредност) у својству продавца закључило уговор о купопродаји непокретности, свако од тих лица – продаваца је порески обвезник за право својине на делу непокретности који је оно пренело, што значи да је свако од тих лица дужно да за тај део непокретности поднесе пореску пријаву са документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

Ако неко од више физичких лица (која нису обвезници пореза на додату вредност), која су продавци по уговору о купопродаји непокретности, не поднесе у складу са Законом пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права, а надлежни порески орган сазна за пренос подношењем пореске пријаве од стране осталих продаваца или на други начин, даном сазнања надлежног пореског органа за пренос настаје пореска обавеза обвезницима који пореску пријаву нису поднели. Стога надлежни порески орган има законско овлашћење да

утврди порез на пренос апсолутних права и обвезницима који пореску пријаву нису поднели, независно од разлога због кога то нису учинили. При томе, ако порески обвезник није жив у моменту утврђивања пореза, пореска обавеза се утврђује његовим наследницима који су се прихватили наследства, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника у моменту прихватања наследства.

Купац непокретности који апсолутно право на непокретности стиче по основу уговора о купопродаји није обвезник пореза на пренос апсолутних права, па нема законску обавезу да поднесе пореску пријаву, па ни у случају када је једно од физичких лица која су била продавци у конкретном уговорном односу о купопродаји непокретности умрло након закључења тог уговора.

С обзиром на то да је купац јемац за измирење пореске обавезе на пренос апсолутних права (а не порески обвезник), смрт купца након настанка пореске обавезе не доводи до престанка пореске обавезе, независно од тога да ли је наступила пре или након доношења решења о утврђивању пореске обавезе.

Када по доношењу решења о утврђивању пореза на пренос апсолутних права умре обвезник пореза – продавац, његову пореску обавезу испуњавају његови наследници који су се прихватили наследства, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника у моменту прихватања наследства.

У том случају, уколико се купац уговором о купопродаји (са преминулим продавцем) обавезао да ће он измити пореску обавезу на пренос апсолутних права, чиме је постао порески дужник и солидарни јемац за измирење пореске обавезе у конкретном случају, наследници пореског обвезника и купац (као

порески дужник и солидарни јемац) су дужници истог реда тј. порески орган може, по свом избору, захтевати да пореску обавезу измири купац и без претходног покушаја да ту обавезу наплати од наследника продавца (који су се прихватили наследства, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника у моменту прихватања наследства).

Уколико се купац уговором о купопродаји није обавезао да ће он измирити пореску обавезу на пренос апсолутних права, па супсидијарно јемчи за измирење те пореске обавезе, одговоран је за измирење продавчевог пореског дуга, при чему порески орган може захтевати да он измири тај дуг тек ако није успео да је наплати од продавчевих наследника. Подразумева се да супсидијарни јемац може својом вољом измирити пореску обавезу коју нису измирили наследници пореског обвезника.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман отписа дела или целог потраживања банке у случају када банка закључи вансудско поравнање са физичким лицем – клијентом банке, са становишта Закона о порезу на доходак грађана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-75/2010-04 од 16.11.2010. год.)

Како се наводи у захтеву за мишљење, у продаји банкарских производа постоји ризик, па се дешава да клијенти банке не могу да измире своје обавезе према банци и у том случају банка своја потраживања наплаћује принудним путем, активирањем уговором предвиђених инструмената обезбеђења и покретањем одговарајућих судских поступака. Уколико, упркос примени свих законом прописаних мера обезбеђења, банка не успе да наплати своје потраживање (о чему, како се наводи, постоји правно валидна документација), та потраживања се отписују у пословним књигама банке. Банка напомиње да су основи дуговања клијената различити: доспели а ненаплаћени кредити (главница и камата), провизије за вођење рачуна, провизије за обављање

платног промета, доспеле обавезе по кредитним картицама и сл. Међутим, према даљим наводима, у појединим случајевима (нпр. у случајевима као што су тешко материјално стање, смртни случај, болест и сл) дешава се да банка са клијентом закључује вансудско поравнање у коме врши опрост дела дуга клијенту. Када су трошкови покретања судских и других поступака виши од износа самог потраживања банке, банка оваква потраживања у целини или делимично опрашта и отписује из својих пословних књига.

Одредбом члана 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, и то 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 натура, чињењем или на други начин.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 13) Закона, осталим приходима у смислу тог закона сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито накнаде трошкова и други расходи лицима која нису запослена код исплатиоца.

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

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из дописа, износ дуга који банка отпише физичком лицу – клијенту банке, у предметном случају по основу доспелих а ненаплаћених кредита (главница и камата), провизија за вођење рачуна, провизија за обављање платног промета, доспелих обавеза по кредитним картицама и сл. када банка из разлога немогућности наплате свог потраживања од физичког лица – клијента, иако је банка благовремено предузела све законом прописане мере обезбеђења и наплате свог потраживања, о чему мора да постоји правно валидна документација, изврши отпис предметног потраживања, по мишљењу Министарства финансија такав отпис дуга не би се могао сматрати приходом физичког лица који се опорезује порезом на доходак грађана уколико су испуњени наведени услови обезбеђења и наплате потраживања.

Међутим, у случајевима када банка није претходно предузела активности у виду мера наплате свог потраживања, а закључи вансудско поравнање са физичким лицем – клијентом банке, којим се врши отпис дела или целог потраживања клијенту, по мишљењу Министарства финансија, износ дуга који банка отпише клијенту представља примање физичког лица остварено опраштањем дуга и подлеже плаћању пореза на доходак грађана на други приход, сагласно члану 85. Закона.

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

2. Право на ослобођење од обавезе плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање за лице

старије од 45 година у случају када је послодавац због промене услова пословања престао са обављањем регистроване делатности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-100/2010-04 од 16.11.2010. год.)

Одредбом члана 21д ст. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон о порезу на доходак) прописано је да послодавац који запосли лице које је на дан закључивања уговора о раду старије од 45 година и које код Националне службе за запошљавање има статус корисника новчане накнаде за време незапослености или је код те службе пријављено као незапослено лице најмање шест месеци без прекида, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде тог новозапосленог лица, у периоду од две године од дана заснивања радног односа запосленог.

У погледу остваривања права на ослобођење од обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на терет средстава послодавца који запосли лице старије од 45 година, одредбом члана 45. ст. 2. и 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописани су исти услови за ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање као и код остваривања права на пореску олакшицу за категорију новозапослених лица старијих од 45 година.

Ако запосленом престане радни однос у току трајања олакшице, као и у наредном периоду од три године после истека олакшице, послодавац губи право на олакшицу и дужан је да плати порез и доприносе које би иначе платио да није користио олакшицу, с тим да, изузетно, послодавац наставља да користи олакшицу за преостало време коришћења олакшице, уколико запосленом престане радни однос отказом уговора о раду од стране запосленог, а послодавац уместо њега у року од највише 15

дана од дана престанка радног односа запосли друго лице старије од 45 година које испуњава услове из члана 21д став 1. Закона о порезу на доходак и члана 45. став 2. Закона о доприносима (члан 21д ст. 3. и 5. Закона о порезу на доходак и члан 45. ст. 4. и 5. Закона о доприносима).

Имајући у виду одредбу члана 21д став 4. Закона о порезу на доходак и одредбу члана 45. став 6. Закона о доприносима према којој послодавац није у обавези да плати допринос који би иначе платио да није користио олакшицу за новозапосленог радника, у случају престанка радног односа независно од воље запосленог и воље послодавца, у смислу одредаба закона који уређује радне односе, мишљење Министарства финансија је да у случају кад дође до престанка рада послодавца у складу са законом (члан 176. тачка 5) Закона о раду – „Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) независно од његове воље (нпр. престанак рада предузетника због одласка у старосну пензију, стечај) послодавац није у обавези да плати допринос који би иначе платио да није користио олакшицу за новозапосленог радника. Сагласно томе, уколико дође до престанка рада послодавца његовом вољом, послодавац је у обавези да плати допринос који би иначе платио да није користио олакшицу за новозапосленог радника.

Дакле, имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из дописа да је послодавац – предузетник, који је користио олакшицу код плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу запослења лица старијег од 45 година, због промене услова пословања престао са обављањем регистроване делатности (послодавац је престао да ради), услед чега је престао и радни однос запосленог за кога је послодавац користио наведене олакшице, Министарство финансија је мишљења да у том случају послодавац губи право на олакшицу и дужан је да плати порез и доприносе које би иначе платио да није користио олакшицу, сагласно одредбама члана 21д став 3. Закона о порезу на доходак и члана 45. став 4. Закона о доприносима.

Поред тога, Министарство указује да се промена макроекономских услова пословања и околности које су од значаја за профитабилно пословање не може сматрати разлогом из члана 21д став 4. Закона о порезу и члана 45. став 6. Закона о доприносима, када у случају престанка радног односа запосленог послодавац није дужан да плати порез и доприносе које би иначе платио да није користио ослобођење.

3. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу камате од девизног штедног депозита ороченог на период од годину дана од 3. фебруара 2009. године до 3. фебруара 2010. године у вези примене Закона о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-54/2010-04 од 15.11.2010. год.)

Законом о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода („Сл. гласник РС“, бр. 5/09, у даљем тексту: Закон о привременом изузимању), који је ступио на снагу 30. јануара 2009. године, уређено је привремено изузимање од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода физичких лица, поред осталог, прихода од капитала по основу камате на девизне штедне и друге депозите грађана, чије је опорезивање као врсте прихода физичких лица прописано Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09 и 44/09).

Одредбом члана 2. Закона о привременом изузимању прописано је да се не утврђује и не плаћа порез на приход од капитала по основу камате на девизне штедне и друге депозите грађана која је остварена од дана ступања на снагу овог закона до 31. децембра 2009. године.

Имајући у виду да је Закон о привременом изузимању ступио на снагу 30. јануара 2009. године, приход који физичко лице оствари по основу камате од конкретног девизног штедног или другог депозита, која је исплаћена или приписана у периоду од 30. јануара 2009. године (као дана ступања на снагу Закона о привременом изузимању) до 31. децембра 2009. године, независно од тога када је извршено депоновање средстава, изузет је од опорезивања порезом на доходак грађана на приходе од капитала.

То значи да се при обрачуна пореза на камату на девизне штедне и друге депозите грађана не врши раздвајање у обрачуна камате, у смислу да се на девизне депозите посебно обрачуна камата која припада до 31. децембра 2009. године (као дана до када је важило привремено изузимање од опорезивања камате на девизне штедне и друге депозите) и камате која припада од 1. јануара 2010. године (од када се на камату обрачунава и плаћа порез на доходак грађана).

Дакле, када је физичко лице имало орочене девизне штедне и друге депозите, конкретно, на период од годину дана од 3. фебруара 2009. године до 3. фебруара 2010. године и од 17. фебруара 2009. године до 17. фебруара 2010. године, камата коју физичко лице оствари (исплата камате је извршена 3. фебруара 2010. године, односно 17. фебруара 2010. године) у целости је опорезива порезом на доходак грађана на приходе од капитала, имајући у виду да је камата остварена (исплаћена) у периоду на који се није односило пореско изузимање (тј. после 31. децембра 2009. године), сагласно одредбама Закона о привременом изузимању и то по стопи (од 20%) која је важила у моменту исплате.

4. Порески третман отписа минусних стања по текућим рачунима грађана у случају када банка не може да пронађе физичка лица –

клијенте, а дуже време немају друге трансакције по текућим рачунима осим оних по којима их је банка задужила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3071/2010-04 од 12.11.2010. год.)

Како се наводи у захтеву за мишљење, банка повремено врши отписе „минусних стања по текућим рачунима физичких лица“ у случајевима када банка не може да пронађе физичка лица – клијенте, када се не одазивају на позиве и дописе које им банка доставља, а дуже време немају друге трансакције на текућим рачунима осим оних трансакција по којима их је банка задужила. Према наводима из дописа, углавном је реч о накнадама за упит стања на банкомату у ранијим периодима, затезним каматама по минусном салду који је настао обрачуном накнаде за упит у стање на банкомату и др. при чему би вођење судског поступка у вези са појединим партијама текућих рачуна проузроковало веће трошкове за банку од износа који се отписује. Како се даље наводи, отписи се врше повремено, због тзв. „чишћења биланса“ и растерећења базе података и обично се ради о неколико хиљада партија (последња одлука се односи на око 2.200 партија) са веома малим ненаплативим износима које клијенти дугују по текућим рачунима (од РСД 0,10 до РСД 1.000,00).

Одредбом члана 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, и то 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.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из дописа, износ дуга (по појединачној партији, у износу од РСД 0,10 до РСД 1.000,00) који банка отпише физичком лицу – клијенту

банке, у предметном случају по основу накнаде за упит стања на банкомату у ранијим периодима, затезне камате по минусном салду који је настао обрачуном накнаде за упит у стање на банкомату и друго, а приликом тзв. „чишћења биланса“ и растерећења базе података, када банка иако је благовремено предузела све законом прописане мере у циљу проналажења тих клијената и наплате својих потраживања (о чему мора да постоји правно валидна документација) ипак није у могућности да ступи у контакт са клијентом (нпр. када се не одазива на позиве и дописе које им банка доставља), а дуже време та лица нису имала друге трансакције на текућим рачунима осим трансакција по којима их је банка задуживала, по мишљењу Министарства финансија такав отпис дуга не би се могао сматрати приходом физичког лица који се опорезује порезом на доходак грађана уколико су предузете све законом прописане мере за проналажење таквих клијената и наплату потраживања.

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

5. Да ли се за сврху утврђивања капиталног добитка по основу преноса уз накнаду непокретности, приликом утврђивања набавне вредности непокретности може признати и вредност улагања по основу адаптације, реконструкције, доградње или надоградње предметне непокретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-94/2010-04 од 29.10.2010. год.)

Према одредби члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06,

65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон), капиталним добитком сматра се приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду стварних права на непокретностима.

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

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

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

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

Имајући у виду наведене законске одредбе, Министарства финансија сматра да у случају улагања у непокретност (стан, кућа) у циљу њене адаптације, реконструкције, доградње или надоградње, трошак који физичко лице има по том основу као улагање у постојећу непокретност – објекат (стан, кућа) у циљу побољшања услова становања и квалитета непокретности, по мишљењу Министарства може се за сврху утврђивања капиталног добитка сматрати делом набавне вредности (цене) те непокретности.

Имајући у виду мишљење Министарства финансија број: 414-00-68/2008-04 од 26. јуна 2008. године, Министарство указује да је у том мишљењу опредељен став који се односи на утврђивање набавне цене новоизграђеног објекта у случају када је физичко лице (порески обвезник који остварује приход по основу капиталног добитка од продаје новоизграђене непокретности) прибавило земљиште на коме се налазио већ саграђени објекат који је он потом срушио да би на том истом земљишту изградио нови објекат (чијом продајом остварује капитални добитак). У том случају код утврђивања набавне цене непокретности – новоизграђеног објекта за сврху одређивања капиталног добитка признају се, између осталог, трошкови који су у непосредној вези са изградњом тог новог објекта, а који представљају неопходан трошак у циљу стварања потребних грађевинских услова за изградњу новог објекта (трошак куповине земљишта, трошак рушења постојећег објекта и др).

6. Порески третман примања запослених која остварују од синдиката, из средстава која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-170/2010-04 од 26.10.2010. год.)

Према наводима из захтева за мишљење, као и накнадног усменог појашњења захтева, на основу Посебног колективног уговора за јавна комунална и друга јавна предузећа града Новог Сада и Правилника о раду, као општег акта послодавца, уз исплату зараде запосленима, послодавац уплаћује на рачун синдиката средства која су (као обрачунска величина) опредељена у износу „од 1,5% на масу исплаћених зарада у Предузећу за одређени месец, као превенцију радне инвалидности и рекреативног одмора

запослених“. Како се даље наводи, право на коришћења тих средстава имају сви запослени код послодавца под једнаким условима.

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

Одредбом члана 14. став 1. Закона прописано је да се зарадом сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, акција, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, или робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Имајући у виду наведене одредбе закона, као и наводе из захтева да се у предметном случају врше давања запосленима из средстава синдиката која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава, тако што издваја средства – која су као обрачунска величина опредељена у износу од 1,5% масе исплаћених зарада у предузећу за одређени месец и уплаћује их, тј. ставља на располагање синдикату за сврху превенције радне инвалидности и рекреативног одмора запослених, и то тако да право на коришћење наведених средстава могу да остваре сви запослени по једнаким условима – сагласно одредбама посебног колективног уговора и општег акта послодавца, Министарство финансија сматра да такво примање запослених 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 је претходно плаћен порез и доприноси), представља примање запосленог које има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. и 14. Закона.

Како се у погледу плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање какав је карактер таквог примања запосленог са становишта Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09), потребно је обратити се Министарству рада и социјалне политике као ресорно надлежном за давање мишљења о примени наведеног закона.

7. Опорезивање порезом на доходак грађана у случају када физичко лице положи депозит код пословне банке на основу кога пословна банка одобри краткорочни кредит привредном друштву (правном лицу) чији је оснивач то физичко лице (депонент средстава)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2125/2010-04 од 25.10.2010. год.)

Како се наводи у захтеву за мишљење и накнадном усменом појашњењу захтева, физичко лице – оснивач привредног друштва и пословна банка закључили су „наменски уговор“ према коме физичко лице – оснивач привредног друштва има положен депозит код банке, на основу кога банка одобрава краткорочни кредит том привредном друштву чији је он оснивач. Према даљим наводима из захтева за мишљење, у уговору о кредиту који је привредно друштво закључило са банком, предвиђено је да ће банка наплатити своја потраживања по основу уговора о кредиту из депозита физичког лица – оснивача привредног друштва уколико привредно друштво није у могућности да измири обавезу према банци по основу одобреног кредита.

Одредбама чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак и то на приходе из свих извора, сем оних који су изузети од

опорезивања, односно који су ослобођени од плаћања пореза тим законом.

Имајући у виду наведене законске одредбе као и наводе из захтева, у случају када физичко лице – оснивач привредног друштва (правног лица) положи депозит код банке на основу кога пословна банка одобри краткорочни кредит привредном друштву чији је оснивач, без остваривања било какве и у било ком облику накнаде за физичко лице по основу тих депонованих средстава, Министарство финансија је мишљења да у том случају нема ни прихода који би био предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

Међутим, уколико физичко лице по основу улагања свог депозита код банке, на основу кога банка одобри кредит привредном друштву чији је оснивач то физичко лице, оствари накнаду (у новцу, стварима или правима), то представља опорезиви приход сагласно одредбама Закона.

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

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Могућност отписа камате обрачунате због доцње у плаћању пореза на додату вредност за 2005. и 2006. годину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00057/2010-04 од 10.11.2010. год.)

Одредбом члана 115. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: Закон) уређено је да Влада може, на предлог министра надлежног за послове финансија, а поводом иницијативе министра надлежног за послове економије и регионалног развоја, донети одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања пореског обвезника који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања.

Влада може, на предлог министра надлежног за послове финансија, донети одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања, укључујући таксе, накнаде и друге јавне приходе пореског обвезника код којег је промењена власничка структура, по основу преузетих уговорних обавеза од стране Републике.

Пореска управа решењем ће отписати дуг по основу пореза и споредних пореских давања када се стекну услови из члана 22. ст. 2. и 4. Закона, као и у другим случајевима прописаним законом.

С обзиром да из предметног захтева не произлази да је конкретно привредно друштво у поступку приватизације, односно реструктурирања, односно да је обвезник из члана 115. став 2. Закона, уз пуно разумевање ситуације у којој се привредно друштво налази, Министарство финансија обавештава да нема законског основа да се предметном привредном друштву отпише камата због доцње у плаћању пореза на додату вредност за 2005. и 2006. годину, независно од навода из дописа на спремност да „за износ отписане камате привредно друштво запосли пет радника грађевинске струке у 2011. години и да уложи део средстава у опрему ради обављања делатности“.

2. Обрачун камате на неплаћене обавезе по основу давања у закуп пословног простора у државној својини, као и да ли јединица локалне самоуправе треба путем директног отписа да отпише потраживања по основу камате на приходе од давања у закуп у случају да је фактурисање камате у висини законске затезне камате неосновано и треба ли извршити отпис на основу члана 52. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00047/2010-04 од 29.10.2010. год.)

1. Према одредбама члана 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03,

70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09 и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), тај закон се примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено. Тај закон примењује се и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбом члана 2а став 1. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Према одредбама члана 10. став 1. ЗПППА, порескоправни однос је однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза;

2) обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано књиговодство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

Чланом 6. тачка 10) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06) прописано је да јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на

њеној територији, између осталих, приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности у државној својини које користи јединица локалне самоуправе и индиректни корисници њеног буџета.

Према члану 1. став 1. тачка 2) подтачка 2) Закона о средствима у својини Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 53/95, 3/96, 54/96, 32/97, 44/99 и 101/05, у даљем тексту: Закон), средства у својини Републике Србије (у даљем тексту: средства у државној својини), између осталог, јесу и средства која су, у складу са законом, стечена односно која стекну органи и организације јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе (у даљем тексту: органи територијалних јединица).

Сагласно члану 8. ст. 2, 3. и 7. Закона, о давању на коришћење, односно у закуп, непокретности које користе државни органи и организације одлучује Влада Републике Србије. О давању на коришћење, односно у закуп, као и о отказу уговора о давању на коришћење, односно у закуп и стављању хипотеке на непокретности које користе органи територијалних јединица и друге организације из члана 1. тачка 2) тог закона, одлучује орган утврђен законом, односно статутом територијалне јединице, уз сагласност Републичке дирекције за имовину Републике Србије (у даљем тексту: Дирекција). На основу акта из ст. 1. и 3. тог члана уговор о располагању непокретностима у државној својини закључује лице овлашћено у складу са законом.

Одредбом члана 24. ст. 2. и 3. Закона прописано је да уговор о давању на коришћење, односно у закуп непокретности које користе органи територијалних јединица закључује орган, односно лице утврђено статутом територијалне јединице. Непокретност у државној својини коју користе органи територијалних јединица, у смислу Закона, јесте и непокретност

која не служи непосредно остваривању функција органа територијалне јединице, а коју је надлежни орган територијалне јединице поверио односно пренео на управљање јавном предузећу или другој организацији коју је за ове намене основала територијална јединица.

Према томе, иако је приход од давања у закуп пословног простора у државној својини на територији јединице локалне самоуправе – изворни јавни приход те јединице локалне самоуправе, та закупнина нема карактер пореза у смислу ЗПППА, не наплаћује се на основу закона (већ на основу уговора у складу са законом), нити однос закуподавац – купац има карактер порескоправног односа из члана 10. став 1. ЗПППА – као односа јавног права, већ облигационог односа који су уговорне странке својом вољом засновале. С тим у вези, по мишљењу Министарства финансија, ЗПППА се не примењује на уговором заснован материјалноправни однос странака, па ни у вези потраживања камате (од ког дана се рачуна, колика је каматна стопа ...) због неплаћања закупнине за пословни простор у државној својини у складу са уговором.

2. Према одредби члана 52. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 53/10, у даљем тексту: Закон), изузетно од одредаба тог закона, јединице локалне самоуправе могу својом одлуком у 2010. години уредити друкчије услове и начин одлагања, плаћања и отписа камате на порески дуг по основу изворних јавних прихода доспеле до 31. децембра 2009. године, а која до краја 2010. године није плаћена.

Према томе, одредба члана 52. Закона је правни основ да јединице локалне самоуправе могу (а не морају) одлуком у 2010.

години уредити услове и начин одлагања, плаћања и отписа (само) камате на порески дуг по основу (свих или само неких) њихових изворних јавних прихода на које се примењује ЗПППА (што значи да се и камата због доцње у њиховом плаћању обрачунава применом члана 75. ЗПППА), које су доспеле до 31. децембра 2009. године, а које до краја 2010. године нису плаћене.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за здравствено осигурање по основу накнаде која се исплаћује физичком лицу – бившем запосленом, као накнада за измаклу корист у случају забране конкуренције по престанку радног односа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-67/2010-04 од 11.11.2010. год.)

Према наводима из захтева за мишљење, приликом закључења уговора о раду између запосленог и послодавца, послодавац је у тексту уговора о раду навео одредбе о забрани конкуренције према којима се запослени обавезује да пре истека годину дана од дана раскида уговора о раду неће бити активан у пословној делатности друштва са којим је имао закључен уговор о раду. Приликом споразумног раскида уговора о раду, послодавац је навео да ће као накнаду за измаклу корист, сада бившем запосленом, исплаћивати одређени износ.

Одредбом члана 162. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) којим је уређена забрана конкуренције по престанку радног односа, ставом 1. прописано је да уговором о раду послодавац и запослени могу да уговоре услове забране конкуренције у смислу члана 161. тог закона по престанку радног односа, у року који не може да буде дужи од две године по престанку радног односа. Сагласно ставу 2. тог члана закона забрана конкуренције може се уговорити, ако се послодавац уговором о раду обавезе да ће запосленом исплатити новчану накнаду у уговореној висини.

Имајући у виду наведене одредбе закона, као и наводе из захтева, како се у погледу плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање, као претходно поставља питање да ли се по предметном основу физичко лице сматра осигураником сагласно одредбама Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 107/05 и 109/05), за давање мишљења о примени одредаба тог закона надлежно је Министарство здравља у оквиру свог делокруга рада.

2. Могућност ослобођења од обавезе плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање запослених, као и начин обрачуна доприноса за здравствено осигурање у случају када послодавац не врши исплату зараде запосленима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2536/2010-04 од 1.11.2010. год.)

Чланом 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 63/05, 62/06 и 5/09,

у даљем тексту: Закон) прописано је да основицу доприноса за запослене и за послодавце чини зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Према одредби члана 51. ст. 1. и 2. Закона, послодавац, као обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу за запослене, именована и постављена лица и лица која обављају привремене и повремене послове, дужан је да доприносе обрачуна и уплати истовремено са исплатом зараде, разлике зараде или уговорене накнаде за привремене и повремене послове, по прописима који важе у моменту исплате тих примања. Уколико послодавац не исплати зараду до 30. у текућем месецу за претходни месец, дужан је, сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, да најкасније до тог рока обрачуна и уплати доприносе за претходни месец на најнижу основицу из члана 37. Закона. У том случају, послодавац је дужан да, приликом исплате зараде за одговарајући месец, плати разлику између износа доприноса обрачунатог на зараду коју исплаћује за тај месец и износа уплаћеног доприноса, обрачунатог на најнижу месечну основицу (став 4. тог члана Закона).

Чланом 64. Закона о доприносима прописано је да обвезници доприноса не могу бити ослобођени обавезе обрачунавања и плаћања доприноса.

Имајући у виду наведене одредбе, из којих произилази да наведеним законом није прописано ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за

случај незапослености), нема законског основа за ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду.

У вези са остваривањем права осигураника на обавезно здравствено осигурање, давање одговора по предметном питању у надлежности је Министарства здравља као ресорно надлежног министарства за давање мишљења о примени одредаба Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 107/05 и 109/05–исправка).

ТАКСЕ

1. Примена члана 19. став 1. тачка 11) Закона о републичким административним таксама по питању „у којим ситуацијама треба решавати по захтевима странака без прилагања доказа о уплати законом прописане републичке административне таксе и на којој документацији треба инсистирати да се приложи уз захтев странке као поуздани доказ да су испуњени услови за примену ослобођења предвиђеног чланом 19. став 1. тачка 11) Закона о републичким административним таксама“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-00053/2010-04 од 12.11.2010. год.)

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 35/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Органи јесу институције, државни органи и организације, органи покрајинске аутономије и локалне самоуправе када врше поверене послове, као и предузећа, привредна друштва и друге организације којима је поверено вршење јавних овлашћења (члан 1а тачка 3) Закона).

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

Одредбом члана 10. став 4. Закона прописано је да је обвезник дужан да уз захтев приложи одговарајући доказ да је таксу платио, осим у случајевима из члана 4. став 7. 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.

Према одредби члана 19. став 1. тачка 11) Закона, републичка административна такса се не плаћа за списе и радње у поступку за заснивање радног односа и остваривање права по том основу.

Према одредби члана 24. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05 ... 54/09), радни однос може да се заснује са лицем које има најмање 15 година живота и испуњава друге услове за рад на одређеним пословима, утврђене законом, односно правилником о организацији и систематизацији послова (у даљем тексту: правилник).

Одредбом члана 26. став 1. Закона о раду прописано је да је кандидат дужан да, приликом заснивања радног односа, послодавцу достави исправе и друге доказе о испуњености услова за рад на пословима за које заснива радни однос, утврђених правилником.

Према одредби члана 34. став 1. Закона о раду, запослени остварује права и обавезе из радног односа даном ступања на рад.

Дакле, странка која је дужна да приликом заснивања радног односа послодавцу достави исправе и друге доказе о испуњености услова за рад на пословима за које заснива радни однос, у складу са Законом о раду, и која надлежном органу поднесе захтев за издавање списа и извршење радњи у ту сврху (нпр. извод из матичне књиге рођених, уверење о држављанству и

сл), не плаћа републичку административну таксу за оне списе и радње који су јој потребни у поступку за заснивање радног односа и остваривање права по том основу, у смислу прописа којима су уређени радни односи.

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

2. Надлежност за одлучивање о основаности захтева странке за повраћај републичких административних такси наплаћених у царинском поступку за период од 18.6.2007. године до 9.1.2009. године (везано за Тарифни број 75. Тарифе републичких административних такси као саставног дела Закона о републичким административним таксама – „Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 47/07, који је био на снази до 30. јануара 2009. године), у смислу правилне примене одредби члана 10. Закона о пореском поступку и пореској администрацији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-00042/2010-04 од 2.11.2010. год.)

Одредбом члана 17. став 1. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... 35/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да у погледу повраћаја, камате, принудне наплате, застарелости и осталог што није посебно прописано Законом, сходно се примењују прописи којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Према одредби члана 10. ст. 1, 2. и 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10), порескоправни однос је однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне, и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране

физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза;

2) обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано књиговодство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

У порескоправном односу из става 1. тог члана, физичко, односно правно лице има право:

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

2) на пореску рефакцију;

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

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

Ако се лице из става 2. тог члана определи за повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева.

Дакле, уколико је странка у поступку пред органом платила републичку административну таксу, може поднети захтев за повраћај таксе надлежном пореском органу уколико поседује доказ да радња није извршена, што доказује актом државног органа којим се потврђује да је плаћена такса за коју није извршена одређена радња сходно пропису који уређује Закон о републичким административним таксама.

ЦАРИНЕ

1. Могућност рентирања опреме која се налази у поступку привременог увоза на територији Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00584/2010-17 од 30.11.2010. год.)

У члану 110. став 2. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10) набројани су царински поступци са економским дејством, у које, између осталог, спада и поступак привременог увоза. Чланом 111. истог закона прописано је да се царински поступак са економским дејством може применити само на основу одобрења које издаје царински орган.

Чланом 164. Царинског закона прописано је да у поступку привременог увоза царински орган одобрава употребу у царинском подручју Републике Србије стране робе намењене поновном извозу у неизмењеном стању, осим уобичајеног смањења вредности због употребе, уз потпуно или делимично ослобођење од плаћања увозних дажбина и без примене мера трговинске политике. Према члану 165. Царинског закона, царински орган, на писмени захтев лица које употребљава робу

или лица које организује њену употребу, даје одобрење за привремени увоз. Наиме, на основу поднетог захтева и навода из тог захтева, царински орган издаје одобрење за захтевани царински поступак, у којем морају бити наведени услови под којима се спроводи тај поступак.

При одобравању привременог увоза царински орган одређује рок у коме се увезена роба мора поново извести или се мора одобрити ново царински дозвољено поступање или употреба те робе. Овај рок мора бити довољан за постизање сврхе привременог увоза. Роба може остати у поступку привременог увоза најдуже 24 месеца, с тим што је предвиђена и могућност прописивања посебних рокова.

Имајући у виду природу самог поступка привременог увоза, то је јасно да сврха овог царинског поступка није рентирање привремено увезене робе, већ се одобравањем овог поступка омогућава употреба привремено увезене робе на царинском подручју Републике Србије ради постизања сврхе привременог увоза. Члан 117. Царинског закона предвиђа могућност преношења права и обавеза носиоца царинског поступка, под условима које утврди царински орган, на друга лица која испуњавају услове за одговарајући поступак. Међутим, Министарство финансија напомиње да се у овом случају ради о потпуном преношењу свих права и обавеза која произилазе из једног царинског поступка, са једног лица на друго. Министарство подсећа да је, према члану 113. став 2. Царинског закона, носилац одобрења дужан да обавести царински орган о свим чињеницама које настану после издавања одобрења и утичу на његову даљу примену или садржину. Након тога, царински орган, ценећи околности сваког конкретног случаја, предузима одговарајући мере, у складу са прописима.

2. Увоз робе из ЕУ (расветни артикли) и слање неисправних производа из Србије у ЕУ, као и могућност увоза производа за замену пре него што се неисправни производ пошаље у иностранство

(Мишљење Министарства финансија, бр. 404-03-00100/2010-17 од 19.11.2010. год.)

1. У складу са чланом 2. став 1. тачка (б) Протокола 3 Прелазног споразума о трговини и трговинским питањима између Европске заједнице, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 83/08) производи добијени у Заједници који укључују материјале који нису у потпуности тамо добијени, сматраће се производима пореклом из Заједнице, под условом да су ти материјали прошли довољну обраду или прераду у Заједници. Сагласно члану 6. Протокола, производи који нису у потпуности добијени у Заједници, сматрају се довољно обрађеним или прерађеним када су испуњени услови наведени у Листи обраде или прераде коју треба извршити на материјалима без порекла како би прерађени производ могао да стекне статус производа са пореклом, а која је саставни део Протокола.

Такође, ради примене преференцијалних стопа царине потребно је приликом увоза поднети валидан доказ о пореклу робе (ЕУР.1 сертификат или „изјава на фактури“). Изјаву на фактури може сачинити „овлашћени извозник“, без обзира на вредност производа о којима је реч или било који извозник за било коју пошиљку која се састоји од једног или више пакета који садрже производе са пореклом, чија укупна вредност не прелази 6.000 евра. Министарство финансија истиче да, сагласно члану 33. Протокола, царински органи земље увознице (у конкретном

случају, Републике Србије) могу вршити накнадну проверу доказа о пореклу насумице или у сваком случају оправдане сумње у исправност таквих докумената, порекло робе о којој се ради или испуњење других услова из Протокола.

2. Царинским законом („Сл. гласник РС“, бр. 18/2010) предвиђена је могућност слања у иностранство робе с недостацима ради поправке без плаћања увозних дажбина применом поступка пасивног оплемењивања. Наиме, одредбом члана 179. наведеног закона каже се да ако је поступак пасивног оплемењивања одобрен ради поправке привремено извезене робе, та роба може бити стављена у слободан промет с потпуним ослобођењем од плаћања увозних дажбина ако се царинском органу докаже да је роба бесплатно поправљена због уговорене или због законом прописане гарантне обавезе или због производне мане.

Што се тиче питања које се односи на могућност увоза производа за замену пре него што се неисправни производ пошаље у иностранство, Министарство финансија указује да се тај поступак спроводи применом система стандардне замене који је прописан одредбама чл. 181–186. Царинског закона. Ради потребе убрзања поступка и омогућавања несметаних привредних токова и уз примену одредбе члана 181. став 4. истог закона, царински орган може одобрити да се производ за замену увезе пре извоза робе с недостацима (претходни увоз) и у том случају се мора положити обезбеђење у висини износа увозних дажбина за производ за замену, при чему производ за замену мора имати исту тарифну ознаку, исти квалитет и исте техничке карактеристике као роба која ће се поново извести.

3. Да ли је увозник дужан да плати износ дажбина обрачунат по Записнику о контроли прихваћене декларације или по налазу комисије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00113/2010-17 од 18.11.2010. год.)

Основица за обрачун увозних дажбина је царинска вредност наведена у царинској декларацији. Према Царинском закону („Сл. гласник РС“, бр. 18/2010), царинска вредност је трансакцијска вредност, односно стварно плаћена цена или цена која треба да се плати за робу која се продаје ради извоза у Републику Србију, утврђена према одредбама члана 39. тог закона.

Царински орган може да провери веродостојност и тачност било које изјаве, исправе или декларације која се подноси за потребе утврђивања царинске вредности, а ако царински орган основано сумња да вредност робе наведена у фактури није у складу са одредбама Царинског закона, царинска вредност се утврђује на основу одредаба чл. од 40. до 45. овог закона (члан 53. ст. 2. и 3. Царинског закона).

Такође, на основу члана 93. став 1. тачка 1) наведеног закона, царински орган може, ради контроле прихваћене декларације, да прегледа декларацију и исправе обухваћене декларацијом, као и исправе које су приложене уз декларацију и да од декларанта захтева да достави и друге исправе како би утврдио тачност података у декларацији. Ако је декларација контролисана, утврђене чињенице су основ за примену прописа који уређују царински поступак у који је роба стављена (члан 96. став 1. Царинског закона).

Чланом 209. ст. 3–5. Уредбе о царински дозвољеном поступању са царинском робом, пуштању царинске робе и наплати царинског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 127/03 ... 96/09), која се на

основу члана 310. став 3. Царинског закона примењује, прописано је да ако резултат контроле декларације и приложених исправа или резултат прегледа робе, не одговарају подацима из декларације, царински орган у записнику наводи податке који су од утицаја на обрачун царинског дуга и других обавеза које могу проистећи из утврђених података, као и ради примене одредаба којима је уређен царински поступак у који је роба стављена. На основу утврђених чињеница царински орган врши обрачун и наплату царинског дуга. Након пријема записника из члана 209. став 3. Уредбе, декларант може уложити приговор у року од три дана од дана пријема записника, у ком случају се сходно примењује одредба члана 12. Царинског закона. О приговору одлучује комисија коју именује управник царинарнице.

Према члану 12. Царинског закона, против првостепене одлуке коју у управном поступку донесе царинарница може се уложити жалба Комисији за жалбе Управе царина.

Жалба не одлаже извршење одлуке.

Изузетно од става 2. овог члана, царинарница која је донела првостепену одлуку у управном поступку може одложити извршење одлуке у целини или делимично не дуже од 180 дана, ако приложени докази и чињенице указују на то да је одлука у супротности са царинским прописима и да постоји опасност од доношења велике штете лицу које извршава одлуку, због чега је одлагање извршења оправдано. Када се одлука односи на обрачун увозних или извозних дажбина, одлагање извршења може бити одобрено само ако се положи одговарајуће обезбеђење. Полагање обезбеђења неће се захтевати ако би то за дужника представљало непримерено велико оптерећење, односно нанело велику економску штету.

4. Попуњавање рубрике 2 Јединствене царинске декларације у случају стављања робе у поступак извоза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00106/2010-17 од 17.11.2010. год.)

Одредбом члана 89. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/2010) прописано је да декларацију са исправама потребним ради примене прописа, којима је уређен поступак за који је роба пријављена, може да поднесе свако лице које је у могућности да допреми робу царинарници или лице које оно овласти, у складу са одредбама члана 6. овог закона (заступник). Сагласно члану 6. истог закона, заступање може бити непосредно, ако заступник иступа у име и за рачун другог лица, или посредно ако иступа у своје име, а за рачун другог лица.

Према томе, под појмом „декларант“ подразумева се лице које подноси декларацију у своје име или лице у чије име се подноси декларација односно декларант је свако лице које је у могућности да поднесе декларацију у своје име и за свој рачун, лице које подноси декларацију у своје име, а за рачун другог лица (посредни заступник) и лице које подноси декларацију у име и за рачун другог лица (непосредни заступник).

Одредбом члана 8. Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку („Сл. гласник РС“, бр. 29/10) прописан је, између осталог, и начин попуњавања рубрика ЈЦИ за извоз, поновни извоз, привремени извоз робе и пасивно оплемењивање.

Приликом декларисања робе за царински поступак извоза рубрика 2 Јединствене царинске исправе (члан 9. Правилника) попуњава се тако што се уписују подаци о пошљоцу односно извознику робе, а пошљоцац односно извозник је лице за чији рачун се подноси декларација и које је, у време прихватања извозне декларације, власник робе или има слична права

располагања робом. То је лице које се јавља као уговорна страна у уговору са иностраним елементом, било да је само непосредно закључило уговор или је, пак, уговор закључен у његово име. Уговорни однос лица, власника предметне робе који се у овом послу јавља као пошиљалац и његовог заступника у трговинском смислу није од значаја, са аспекта примене царинских прописа, па се самим тим подаци о трговинском заступнику не уписују у ЈЦИ, с обзиром да исти обавља само услуге извоза за рачун власника тј. пошиљалоца робе.

Оваква дефиниција појма пошиљалоца односно извозника је дата због специфичних ситуација извоза у којима (у складу с уговором) робом располаже лице ван царинског подручја, где се то лице не може назначити као пошиљалац, јер је истовремено и прималац из рубрике 8, па се у рубрику 2 у том случају уписују подаци о уговорном партнеру са седиштем или пребивалиштем на царинском подручју Републике Србије.

Министарство финансија напомиње и да је, сагласно Царинском закону, декларант дужан да декларацију поднесе на прописан начин, да у декларацији наведе све податке неопходне за примену прописа којим је уређен царински поступак за који се роба пријављује и да уз декларацију приложи све исправе потребне ради примене прописаног царинског поступка за који се роба пријављује. Исто тако, одредбом члана 23. истог закона речено је да лица која учествују или су у вези са прометом робе дужна су да царинском органу ставе на располагање све исправе и податке, у било ком облику да се налазе, и пруже сваку помоћ потребну за примену царинских прописа. Стога се усаглашеност односно правилност података наведених у одређеним рубрикама ЈЦИ утврђује на основу исправа које се прилажу уз декларацију (фактура, ЦМР, уговори и анекси уговора или на основу неког другог одговарајућег документа који је приложен уз ЈЦИ).

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Признавање права на порески кредит по основу стварно плаћеног пореза на добит везано за Уговор између Србије и Црне Горе и Босне и Херцеговине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2768/2010-04 од 15.11.2010. год.)

I. У вези питања, уз позивање на примену метода кредита за уштеђен порез* садржаног у члану 24. (Отклањање двоструког опорезивања) став 3. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 18/04, у даљем тексту: Уговор), да ли матично друштво (резидент РС) поред пореског кредита за порез по одбитку на дивиденде које ће платити зависно друштво (резидент БиХ) има право и на порески кредит за порез на добит који би зависно друштво платило у БиХ, да порез није умањен у складу са законским одредбама о пореским подстицајима овог ентитета (директна страна инвестиција коју је матично друштво имало у капиталу зависног друштва у БиХ) Министарство финансија напомиње да метод кредита, по својој суштини, за пореског обвезника као последицу има поништавање пореских

* Енг. *tax sparing credit*, фр. *crédit fictif*

олакшица (снижење пореских стопа или изузимање од опорезивања) које држава извора – у конкретном случају, БиХ (ради привлачења страних инвестиција) прописује у домаћем пореском законодавству. Земље у развоју које, често, прибегавају оваквом начину креирања свог пореског система (представљајући се, на тај начин, као земље пореског раја или земље привлачне за стране инвеститоре) нису вољне да фаворизују примену метода кредита, јер корист од претходно наведених пореских олакшица за инвеститора нема никакав значај све док држава резидентности (у конкретном случају, Република Србија) као порески кредит признаје само порез који је у држави извора стварно плаћен.

Као меру којом се наведена негативна последица примене метода кредита може превазићи, међународно пореско право држави резидентности (у конкретном случају, Републици Србији) сугерише примену кредита за уштеђен порез који је, фиктивно или хипотетички, наплаћен у држави извора (у конкретном случају, у БиХ). С тим у вези, Коментар Модела уговора ОЕCD у вези са применом метода кредита, указује да држава уговорница (држава резидентности – у конкретном случају, Република Србија) признаје као кредит порез који би држава извора – у конкретном случају, БиХ (на основу одредаба домаћег пореског законодавства) могла да заведе и наплати, или порез који се (на основу уговора о избегавању двоструког опорезивања) плаћа у мањем износу, као и порез који држава уговорница (у складу са унутрашњим пореским законодавством), у циљу подстицања економског развоја, отпише у целини или делимично.

С обзиром на изнето, Република Србија је као метод за отклањање двоструког опорезивања (поред метода обичног кредита) у одговарајућем члану уговора са многим земљама предвидела и примену кредита за уштеђен порез (Албанијом, Босном и Херцеговином, Бугарском, Великом Британијом и Северном Ирском, Грчком, Египтом, Индијом, Кином, Кипром, ДНР Корејом, Кувајтом, Мађарском, Македонијом., Малезијом, Молдавијом, Пакистаном, Пољском, Румунијом, Холандијом и Шри Ланком – истовремено, важност одредбе о примени кредита

за уштеђен порез је, у уговору о избегавању двоструког опорезивања са неким земљама, лимитирана на одређени временски период, као на пример: у Уговору са Финском – у првих пет година његовог важења, односно у првих десет година важења уговора са Норвешком и Шведском).

Министарство финансија посебно напомиње да одговарајући метод за отклањање двоструког опорезивања (у конкретном случају, метод кредита, или метод кредита за уштеђен порез) прописан у уговору о избегавању двоструког опорезивања са свим државама, укључујући, у конкретном случају, и Босну и Херцеговину, у пракси може бити примењен само у случајевима у којима је резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) платио порез у другој држави уговорници (у конкретном случају, у БиХ) или је тај порез (у складу са решењима садржаним у уговору) требало да плати у БиХ, али је порез (на основу решења из домаћег пореског законодавства државе извора – у конкретном случају, БиХ) умањен или отписан.

Имајући у виду наведено, као и податке из захтева за мишљење да се, у конкретном случају, ради о порезу на добит који би зависно друштво (резидент БиХ) платило у БиХ, да порез није умањен у складу са законским одредбама о пореским подстицајима овог ентитета (директна страна инвестиција коју је матично друштво – резидент Републике Србије имало у капиталу зависног друштва у БиХ) у циљу отклањања двоструког опорезивања, не постоје услови за примену кредита за уштеђен порез, односно матичном друштву – резиденту Републике Србије не може се одобрити примена метода кредита за уштеђен порез, јер то матично друштво – резидент Републике Србије, у БиХ није платило, нити је требало да плати било какав порез (што је основни услов за примену метода кредита или метода кредита за уштеђен порез), па, самим тим, не постоји потреба за отклањањем двоструког опорезивања, јер до истог у пракси и није дошло.

Ово из разлога јер (како се експлицитно наводи у захтеву за мишљење), у конкретном случају, порез у БиХ је требало да плати зависно друштво – резидент БиХ, што је чињеница која нема

никаких додирних тачака са применом метода кредита за уштеђен порез када је у питању Република Србија и отклањање двоструког опорезивања њених резидената (у конкретном случају, матичног друштва).

II. Према одредби члана 52. став 1. Закона, матично правно лице – резидентни обвезник Републике може умањити обрачунати порез на добит правних лица за износ пореза који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде, које се укључују у приходе матичног правног лица, као и за износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала платила у другој држави на те исплаћене дивиденде.

Порески кредит из става 1. овог члана може се користити за умањење обрачунаог пореза матичног правног лица у износу плаћеног пореза у другој држави, а највише до износа пореза који би, по стопи прописаној одредбом члана 39. став 2. Закона, био обрачунат на добит, односно на дивиденду, при чему се неискоришћени део пореског кредита може пренети на рачун пореза матичног правног лица из будућих обрачунских периода, али не дужи од пет година (члан 52. ст. 3. и 4. Закона).

У складу са чланом 53. Закона, право на порески кредит из члана 52. овог закона има матично правно лице које је непрекидно у периоду од најмање годину дана који претходи подношењу биланса поседовало 25% или више акција, односно удела нерезидентне филијале, при чему је обвезник дужан да надлежном пореском органу поднесе одговарајуће доказе о величини свог учешћа у капиталу нерезидентне филијале, дужини трајања тог учешћа и порезу који је филијала платила у другој држави, заједно са њеним билансом успеха и пореским билансом.

Према томе, а у складу са наведеним одредбама Закона, право на порески кредит (из члана 52. Закона) признаје се резидентном обвезнику (матичном правном лицу) за износ стварно плаћеног пореза на добит (из које су исплаћене дивиденде), а највише до износа пореза који би, по стопи

прописаној одредбом члана 39. став 2. Закона, био обрачунат и плаћен на добит.

2. Практична примена метода кредита у односу на приход физичког лица – резидента Републике Србије који је остварен у Босни и Херцеговини, као и утврђивање основе годишњег пореза на доходак грађана за физичко лице странца – резидента у случају када је одређени приход остварен и опорезован у другој држави

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2567/2010-04 од 1.11.2010. год.)

I. Између Србије и Црне Горе и Босне и Херцеговине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 18/04, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2006. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Босне и Херцеговине.

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

С обзиром на изнето, Министарство финансија указује да Уговор, у члану 16. (Примања директора), прописује да примања директора и друга слична примања (под овим се подразумевају не само примања у новцу, већ и примања која се остваре у натуралном облику или у виду других погодности, нпр. опцијска куповина акција, коришћење стана, употреба аутомобила, погодности здравственог и животног осигурања, повластице по основу чланства у неком клубу. Насупрот овоме, евентуалне накнаде које се остваре по основу обављања за компанију неке друге

делатности – консултације, давање савета, радни однос, не спадају у поље примене члана 16. већ су регулисане осталим одговарајућим члановима уговора о избегавању двоструког опорезивања) која оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) у својству члана одбора директора компаније која је резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Босне и Херцеговине) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини).

Истовремено, Уговор, у члану 24. (Отклањање двоструког опорезивања) став 1, поред осталог, прописује:

„1. Ако резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) остварује доходак или поседује имовину који се, у складу с одредбама овог уговора, могу опорезивати у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини) 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 Босни и Херцеговини);

– као одбитак од пореза на имовину тог резидента износ једнак порезу на имовину који је плаћен у тој другој држави (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини).“

Тај одбитак и у једном и у другом случају не може бити већи од дела пореза на доходак или пореза на имовину, како је обрачунат пре извршеног одбијања, који одговара, зависно од случаја, доходу или имовини који се могу опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини).

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који се наводи у допису, уколико је физичко лице – резидент Републике Србије у другој држави уговорници (Босни и Херцеговини), по основу чланства у управном одбору привредног друштва са седиштем у Републици Српској, остварио приход на који му је исплатилац обрачунао одговарајући порез по стопи од 10 одсто, Република Србија је (као држава резидентности дотичног пореског обвезника), у циљу избегавања двоструког опорезивања

односног прихода физичког лица, дужна да примени метод кредита и то у складу са прописима домаћег пореског законодавства (у конкретном случају, Закона о порезу на доходак грађана – „Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 7/09, 31/09, 44/09 и 18/10, у даљем тексту: Закон).

Суштина метода кредита састоји се у томе да Република Србија, као држава резидентности (приликом обрачуна пореза на доходак и имовину својих резидената) одобрава примену пореског кредита за износ пореза на доходак или на имовину који су они (резиденти Републике Србије) платили у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини). Износ пореског кредита је ограничен висином одговарајућег дела српског пореза на тај доходак, односно имовину. Важно је напоменути да (за примену метода кредита) износ пореза друге државе уговорнице (у односу на који се одобрава порески кредит) мора бити стварно плаћен у тој другој држави уговорници и о томе надлежним пореским органима Републике Србије треба да буде презентован одговарајући валидан доказ.

II. Одредбом члана 12. Закона прописано је да ако обвезник – резидент Републике оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој другој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама Закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој другој држави, с тим да порески кредит не може бити већи од износа који би се добио применом одредаба Закона на доходак остварен у другој држави.

Одредбом члана 107. ст. 1. и 2. Закона прописано је, поред осталог, да обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама Закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку. Обвезник је дужан да достави пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и

припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, пореском органу надлежном према месту пребивалишта, односно боравишта, најкасније у року од 30 дана од дана када је примио зараду или други приход.

Сагласно наведеним законским одредбама, Министарство финансија сматра да у случају када обвезник – резидент Републике оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој другој држави, одобрава му се порески кредит у висини пореза плаћеног у тој другој држави (у конкретном случају, у Босни и Херцеговини). У случају кад је порез у другој држави обрачунат и плаћен по нижој пореској стопи него што је за такву врсту прихода прописано Законом (па је, самим тим, плаћен нижи износ пореза), порески обвезник, сагласно Закону, дужан је да сам обрачуна и плати порез до износа (висине) пореза који би се добио применом одредаба Закона на приход остварен у другој држави, као и да плати припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање и да о тако обрачунатом и плаћеном порезу и доприносима надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у прописаном року.

Одредбом члана 87. Закона, којим је уређено опорезивање годишњим порезом на доходак грађана, ставом 5. прописано је да се приходи из тачке 9) става 2. тог члана Закона (која се односи на приходе по основима из тач. 1) до 8) тог става наведеног члана Закона), који су остварени и опорезовани у другој држави, умањују за порез плаћен у тој другој држави.

Сагласно наведеној законској одредби, Министарство финансија сматра да се обвезнику годишњег пореза на доходак грађана који је у току календарске године за коју се утврђује годишњи порез на доходак грађана остварио приход у другој држави и који је опорезован у тој држави, признаје умањење опорезивог прихода и за целокупан износ пореза на доходак грађана плаћеног по том основу у тој другој држави.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У НОВЕМБРУ МЕСЕЦУ 2010. ГОДИНЕ

ЗАКони

Закон о задуживању Републике Србије код КВС Банке а.д. Београд, Нове Кредитне банке Марибор д.д, Еуробанк НРГ а.д. Београд, Војвођанске банке а.д. Нови Сад, Нуро-Алпе-Адриа Банк а.д. Београд и Ерсте Банк а.д. Нови Сад и код Банца Интеза а.д. Београд, УниКредит банк Србија а.д. Београд, Раифајзен банк а.д. Београд и Социете Генерале Банке Србија а.д. Београд које су дале заједничку понуду	Сл. гласник РС, бр. 88 од 23. новембра 2010.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Социете Генерале Банке Србија а.д. Београд и УниКредит Банк Србија а.д. Београд по задужењу Акционарског друштва за ваздушни саобраћај „ЈАТ АИРВАЈС“ а.д. Београд	Сл. гласник РС, бр. 88 од 23. новембра 2010.

УРЕДБЕ

Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2011. годину	Сл. гласник РС, бр. 90 од 29. новембра 2010.
---	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности	Сл. гласник РС, бр. 80 од 2. новембра 2010.
Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 84 од 12. новембра 2010.

ОДЛУКЕ

Одлука о врсти података које банке достављају Народној банци Србије и о начину и роковима достављања тих података	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 81 од 5. новембра 2010.
Одлука о изменама и допунама Одлуке о седишту Управе царина, оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и реферата	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 83 од 9. новембра 2010.
Одлука о утврђивању царинских контролних пунктова на којима се врше мере царинског надзора и царинске контроле, односно води царински поступак	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 83 од 9. новембра 2010.
Одлука о врсти, висини и начину плаћања накнада за услуге царинског органа	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 83 од 9. новембра 2010.
Одлука о измени Одлуке о начину спровођења принудне наплате с рачуна клијента	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 87 од 19. новембра 2010.
Одлука о допуни Одлуке о условима и начину за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 88 од 23. новембра 2010.

УПУТСТВА

Упутство о измени и допуни Упутства за спровођење Одлуке о обавезној резерви банака код Народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 81 од 5. новембра 2010.
--	---

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

COMMISSION REGULATION (EC) No 627/2003 of 4 April 2003 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 627/2003 од 4. априла 2003. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 84 од 12. новембра 2010.
---	--

ЦИП – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Вук Ђоковић. – Год.32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ИССН 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
ЦОБИСС. СР-ИД 43429132