



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 6
јун 2015.
година LV
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА
ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 2015.
година LV
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 Душан Вујовић, министар финансија

Уређивачки одбор
Горана Грозданић, др Наташа Ковачевић,
Весна Хрељац Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Горана Грозданић
посебни саветник министра финансија

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

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

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

Тел. 011/3642 659 bilten@mfin.gov.rs

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2015 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман раскида уговора о купопродаји (првог) стана – који је у претежном делу извршен и куповине другог стана... 13
2. Порески третман поклона који Специјална болница за церебралну парализу и развојну неурологију прими у облику новца или покретне ствари 19

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на мањак добара настао услед елементарне непогоде – поплаве, по основу чије набавке односно производње је обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно? 23
 2. а) Ко има обавезу обрачунавања ПДВ за промет добара и услуга који обвезник ПДВ – извођач радова, у оквиру грађења и доградње грађевинског објекта, врши обвезнику ПДВ – инвеститору, кад је тај обвезник ПДВ једно од лица на које гласи грађевинска дозвола, као и за промет добара и услуга у оквиру реконструкције и адаптације постојећег грађевинског објекта? 25
б) Да ли обвезник ПДВ – суинвеститор који финансира изградњу целог објекта има право да ПДВ који је, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, обрачунао за промет добара и услуга који му је извршио обвезник ПДВ – извођач радова, одбије као претходни порез? 25
 3. Да ли обвезник ПДВ који спроводи активности истраживања минералних ресурса (на основу одобрења надлежног органа), у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право на одбитак претходног пореза? 31
-

4. Да ли физичко лице, на чије име гласи грађевинска дозвола и које ће у току или након изградње грађевинског објекта извршити први пренос права располагања на одређеним економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, има обавезу подношења евиденционе пријаве (Образац ЕППДВ) надлежном пореском органу?	33
5. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на мањак добара настао услед крађе добара у складишту складиштара, по основу чије је набавке односно производње обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно?	35
6. а) Да ли се на промет опреме за вршење делатности коју обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство обрачунава и плаћа ПДВ?	36
б) Да ли обвезник ПДВ који је увезао добра – опрему за обављање делатности и по том основу остварио право на одбитак претходног пореза, а који, пре истека рока од пет година, изврши промет предметних добара који је ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза (отпремање у иностранство), има обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности?	37
7. Да ли је Републички геодетски завод обвезник ПДВ?	39
8. Пореска стопа по којој се опорезује промет имплантата у ортопедији	41
9. Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у случају када обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга закључи уговор о пружању услуга са страним лицем, као и уговор о пружању услуга са обвезником ПДВ – пружаоцем консултантских услуга, при чему је обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга закључио и уговор о међународном ангажовању радне снаге са тим страним лицем, на основу којег је страном лицу ставио на располагање одређене запослене?	42
10. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације Пројекта реконструкције и проширења граничног прелаза Батровци када грађевинска дозвола гласи на Републику Србију, а Грађевинска дирекција Србије је прималац добара и услуга у име Републике Србије	46

-
11. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на промет добара – маркетиншког материјала и картонских кутија намењених паковању и заштити производа, који врши обвезник ПДВ на територији Републике Србије страном лицу, при чему ће се предметна добра користити на територији Републике Србије? 51
 12. Када обвезник ПДВ неовлашћено користи електричну енергију, након чега закључи вансудско поравнање са оператором система (при чему је саставни део тог вансудског поравнања обрачун неовлашћеног коришћења електричне енергије), да ли има право да ПДВ обрачунат и исказан у том документу – вансудском поравнању, одбије као претходни порез? 53
 13. Порески третман увоза опреме која представља улог страног лица у домаћем привредном друштву 56
 14. Основица за обрачунавање ПДВ код промета телефонских услуга односно промета електричне енергије. 57

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Исказивање вредности основних средства стечених статусном променом у Обрасцу СУ везано за исказивање процента пореског ослобођења из члана 50а став 1 Закона о порезу на добит правних лица. 59
 2. Да ли обвезник, као један од чланова привредног друштва, може да оствари капитални губитак након окончања поступка ликвидације над тим друштвом? 61
 3. Да ли се утврђује капитални добитак у случају када привредно друштво изврши усклађивање књиговодствене вредности (дела) опреме (и у својим пословним књигама исту искаже по фер вредности), а потом је, као део неновчаног улога, унесе у ново привредно друштво? 62
 4. Да ли постоји право на пореско ослобођење из члана 50а став 1 Закона о порезу на добит правних лица у случају када нерезидентно правно лице изврши улагање у основна средства резидентног обвезника у износу мањем од једне милијарде динара, а потом тај обвезник изврши улагање у основна средства другог резидентног обвезника у одређеном износу, тако да су укупна улагања извршена у основна средства и једног и другог обвезника (од стране међусобно повезаних правних лица – једног нерезидентног и једног резидентног) већа од једне милијарде динара? 63
-

-
5. У којем року је обвезник дужан да поднесе пореску пријаву за порез на добит правних лица за 2014. годину односно у којем року је порески орган дужан да обради поднету пореску пријаву? 64
 6. Да ли је обвезник који је основно средство – непокретност стекао путем статусне промене могао да оствари право на порески кредит из члана 48. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 47/13)? 67
 7. Да ли је стамбена зграда, као правно лице, обвезник пореза на добит правних лица? 69
 8. Да ли се обвезнику чији се порески период разликује од календарске године признаје право на порески кредит по основу улагања у основна средства из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 47/13) која су извршена у 2013. години? 70
 9. Признавање расхода у пореском билансу по основу извршених дугорочних резервисања за трошкове у гарантном року 72
 10. Да ли обвезник који је, по основу извршених улагања у основна средства у 2007. и 2008. години, стекао право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04) има право да умањи обрачунати порез за 2014. годину, без обзира што у периоду од 2009. до 2013. године (уз порески биланс) није подносио Обрасце ПК? 74
 11. Шта се сматра доказом да је пореска пријава за обрачун пореза на добит правних лица поднета, с обзиром да се иста подноси електронским путем? 77

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Јавно предузеће „Национални парк Ђердап“ обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини којима управља? 79
 2. Утврђивања вредности непокретности као основице пореза на имовину обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности, а који објекте користи за обављање прерађивачке делатности иако прерађивачка делатност није његова претежна регистрована делатност 81
-

-
3. Порески третман преноса уз накнаду права својине на непокретности привредног друштва – субјекта приватизације, по основу уговора о продаји у поступку приватизације, који се врши привредном друштву – купцу у поступку приватизације. 85
4. Да ли обвезник пореза на имовину – привредно друштво чија је претежна делатност 0111 – Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину може да оствари право на ослобођење од пореза на имовину за: вагу и вагарску кућицу, паркинг, перионицу, вулканизерницу, машинску радионицу и машинску халу у расаднику? Да ли се плаћа порез на имовину за 2014. и 2015. годину на цевоводе за наводњавање, бунар и систем за наводњавање? 89
5. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретности за које је привредном друштву у току пореске године настала пореска обавеза стицањем права које је предмет опорезивања, при чему је правни основ стицања права уговор о статусној промени припајања? 94
6. а) Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на улагање неновчаног улога који чини право својине на непокретности – хотелу у капитал привредног друштва, на име чега улагач стиче уделе или акције у привредном друштву у које се врши улагање? 96
- б) Да ли се плаћа порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји? 96
7. а) Шта чини основицу пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге за коју обвезник први пут подноси пријаву у 2014. години, иако је пореска обавеза настала у 2013. години, али порез за 2013. годину није утврђен јер пореска пријава није поднета, а непокретност се налази у јединици локалне самоуправе која није утврдила просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у периоду 1. јануар – 30. септембар 2013. године из разлога што промета те врсте непокретности није било ни у зони, ни у граничним зонама? 98
- б) Да ли се за потребе утврђивања основице пореза на имовину грађевинско земљиште изван грађевинског подручја разврстава у грађевинско земљиште? 98
-

8. Елементи на основу којих се утврђује вредност непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге за сврху утврђивања пореза на имовину	103
9. Да ли је задужбина обвезник пореза на имовину на право својине на непокретности коју је без накнаде уступила другом лицу ради остваривања циљева због којих је задужбина основана, као и да ли задужбина треба да поднесе пореску пријаву за примљени поклон који чине право својине на непокретности и на покретним стварима ако сматра да има право на пореско ослобођење?.....	106
10. Порески третман деобе наследничке заједнице између наследника првог наследног реда извршене у оставинском поступку	117
11. Да ли је предмет опорезивања порезом на имовину закуп грађевинског земљишта површине преко 10 ари који је конституисан на период од 99 година?	120
12. Утврђивања пореза на имовину за грађевинско земљиште обвезнику који не води пословне књиге.....	121
13. Како се утврђује порез на имовину за непокретности за које је обвезник физичко лице – обвезник који не води пословне књиге?	126
14. Овлашћења јединица локалне самоуправе везана за утврђивање пореза на имовину	130
15. Да ли је пренос уз накнаду удела у правном лицу предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права?.....	133
16. Да ли је Народна банка Србије обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини које су јој пренете на коришћење?.....	136
17. Шта се подразумева под надлежним органом који својим актом утврђује просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе?	139
18. Право својине на земљишту површине преко 10 ари као предмет опорезивања порезом на имовину	141
19. Надлежност за утврђивање просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе као један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини основицу пореза на имовину ..	142

-
20. Да ли се објекат који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а фактички се користи за обављање трговинске делатности (на велико и мало), сматра објектом из члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину? 143
21. Када настаје обавеза по основу пореза на имовину у случају када по основу уговора о купопродаји привредно друштво стекне право својине на неизграђеном земљишту, али је у катастру непокретности то друштво уписало предбележбу коју је потом оправдало, а након тога права и обавезе из закљученог уговора уступи другом привредном друштву – свом зависном друштву? 145
22. Да ли је хидроелектрана, укључујући и бране са акумулацијом и машинска постројења у функцији производње електричне енергије – у целости или делом водни објекат у смислу одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину? 147
23. Ко је обвезник пореза на имовину у случају када се након закључења уговора о купопродаји непокретности одлуком суда која није постала правоснажна поништи предметни уговор? 148
24. Да ли је УФК СРЦ Ташмајдан обвезник пореза на имовину? ... 150
25. Да ли привредно друштво за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом може да оствари право на ослобођење од пореза на имовину за 2015. годину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона? 152
26. Да ли се плаћа порез на поклон код физичке деобе наслеђене имовине извршене у оставинском поступку између пет законских наследника који се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду кад наследници изврше физичку деобу наслеђене имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима? 154
27. Захтев за ослобођење од пореза на имовину за кућу за становање или за њено разврставање у друкчију зону од прве зоне у коју је разврстана 159
28. а) Да ли опорезивање порезом на имовину права својине на стамбеној згради – кући за становање зависи од врсте тврдог материјала од кога је објекат изграђен? 163
- б) Када се обавеза пореза на имовину утврђује за кућу за становање чији је једини власник физичко лице, шта чини корисну површину тог објекта за сврху утврђивања вредности те непокретности? ... 163
-

в) Ако је кућа за становање објект, који је јединствена употребно–економска целина, оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа, а други ниво није оспособљен за коришћење јер не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом да би се тај део објекта могао користити (нпр. зидови нису измалтерисани, нема електричне и водоводне инсталације, нема уграђену столарију...) и његово коришћење фактички није омогућено или отпочело, да ли је настала обавеза пореза на имовину за тај други ниво објекта? 163

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Остваривање права на пореске олакшице по основу улагања у основна средства за пољопривреднике који су обвезници пореза на додату вредност и воде пословне књиге 167
2. Шта може да се употреби као доказ о висини умањења нето прихода према одредбама Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору за сврху утврђивања годишњег пореза на доходак грађана? 170
3. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по основу зараде и подношење пореске пријаве у случају када страном физичко лице, као упућени радник, по основу обављања рада на територији Републике Србије остварују зараду од иностраног послодавца 172
4. Иницијатива за покретање поступка за оцену уставности и законитости одредаба члана 3. и 5. Правилника о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак 175

ПОРЕСКИ ПОСУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Молба да се изврши отпис камате обрачунате на основу контроле обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност 183
 2. Надлежност за одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које донесе јединица локалне самоуправе 185
-

ДОПРИНОСИ НА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу награде за рад коју суд исплаћује физичким лицима која су на основу судске наредбе ангажована као судски вештаци 187

УМАЊЕЊЕ НЕТО ПРИХОДА ЛИЦА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

1. Надлежност Пореске управе везано за примену Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору 189

ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман зараде из радног односа коју, радом на територији Кине, оствари резидент Кине – српски држављанин упућен на рад у Кину 193
2. Порески третман дивиденди које домаће правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу из СР Немачке које је оснивач домаћег правног лица – исплатиоца дивиденди 196
3. Порески третман капиталног добитка оствареног од стране нерезидентног привредног друштва – правног лица из Канаде, по основу продаје удела у резидентном привредном друштву другом нерезидентном привредном друштву 199

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈА

1. Да ли грађевинске објекте и земљиште у власништву АД „Слободна зона Пирот“, који служе за обављање делатности корисника зоне, треба евидентирати у пословним књигама на рачуну 022 – *Грађевински објекти* и 020 – *Земљиште* или на рачуну 024 – *Инвестиционе некретности*? 205
-

-
2. Да ли банке које немају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), па самим тим ни за потребе Народне банке Србије и то обелодањују у Напоменама уз финансијске извештаје, имају обавезу да саставе и доставе консолидоване финансијске извештаје Агенцији за привредне регистре? 207
 3. Обавеза састављања ванредног финансијског извештаја о спроведеној статусној промени од 5. маја 2015. године којом је привредно друштво А припојено привредном друштву Б. 209
 4. Начин достављања документације из члана 34. Закона о рачуноводству која носи ознаку „строго поверљиво“, односно којом врстом тајне (државна, војна, службена или сл.) мора бити означен документ да би се исти у Регистру финансијских извештаја третирао као тајни документ, као и да ли се и шта у оваквим случајевима објављује у Регистру финансијских извештаја уместо тајног документа – допис обвезника или акт надлежног државног органа о проглашавању одређеног документа за тајни? 211
 5. Примена Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем у делу који се односи на пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замена, као и да ли Delhaize Serbia doo може својим интерним актима предвидети утврђивање мањкова или вишкова на нивоу компаније? 213

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у јуну 2015. године217
-

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман раскида уговора о купопродаји (првог) стана – који је у претежном делу извршен и куповине другог стана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-601/2014-04 од 29.6.2015. год.)

I. Са сјановишија пореза на пренос апсолутних права

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

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

Према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) овог 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 (члан 42. став 1. Закона).

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 (члан 42. став 2. Закона).

Према томе, кад су права и обавезе уговорних страна установљена уговором о купопродаји стана (са инвеститора као преносиоца, на купца стана – физичко лице као стицаоца) у претежном делу испуњене, раскид тог уговора са пореског становишта представља закључење новог правног посла којим се врши „наредни – нови“ пренос права својине на предметном стану (у коме су уговорне стране промениле своје улоге: преносилац је постао стицалац, а стицалац – преносилац), на који пренос се порез на пренос апсолутних права плаћа.

С тим у вези, а имајући у виду да су у конкретном случају права и обавезе уговорних страна у претежном делу испуњене (стан који је предмет уговора предат је у посед купцу, купопродајна цена је исплаћена делом или у потпуности), на пренос права својине на стану који се врши уговором о раскиду уговора (са физичког лица – купца на Грађевинску дирекцију Србије) порез на пренос апсолутних права се плаћа, независно од разлога раскида претходно закљученог уговора о купопродаји стана.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права по основу уговора о раскиду уговора о купопродаји стана је лице које је преносилац права на стану из уговора о раскиду уговора о купопродаји стана – купац из уговора који се раскида. Лице на које је пренето апсолутно право јемчи супсидијарно за плаћање пореза

на пренос апсолутних права, а ако се уговором обавезало да плати порез по том основу – јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

2. Према одредби члана 31а став 1. Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40m² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15m² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

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

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

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

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

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

Дакле, да би се остварило право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са Законом, између осталих, услови су и да физичко лице купује први стан при чему то лице (као купац првог стана) од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога стиче први стан није имало у својини, односно у сусвојини, стан на територији Републике Србије.

Према томе, кад је физичко лице од 1. јула 2006. године по основу закљученог и у претежном делу извршеног уговора стекло стан у Републици Србији и као купац стана остварио рефундацију ПДВ, након чега је раскинуло тај уговор, а потом стиче право својине на „другог“ стану чији пренос је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права (на пример, ако је реч о стану чији промет врши лице које није обвезник ПДВ, ако није реч о првом промету новоизграђеног стана који обвезник ПДВ врши физичком лицу...), код куповине „другог“ стана није испуњен прописани услов из чл. 31а и 31б Закона за ослобођење од пореза на пренос апсолутних права. Наиме, купац стана је имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји тог „другог“ стана, а по основу куповине тог „првог“ стана је остварио рефундацију ПДВ.

II. Са сјановишија пореза на додају вредности

Одредбом члана 56а став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона о ПДВ).

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, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40m², односно до 15m² (члан 56а став 4. Закона о ПДВ).

Одредбом става 5. истог члана Закона о ПДВ прописано је да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве

деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 56а став 6. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 56а став 7. Закона о ПДВ, 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 уређује порез на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца првог 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 уређује порез на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

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

Сагласно одредби члана 29. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 61/07), право на рефундацију ПДВ из члана 22. овог закона (члан 56а Закона о ПДВ) може се остварити само на основу уговора о купопродаји стана овереног после ступања на снагу овог закона, тј. од 8. јула 2007. године.

У складу са наведеним законским одредбама, физичко лице – пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, које купује први стан, има право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана за себе и чланове свог породичног домаћинства, ако су испуњени сви услови за остваривање предметног права. У случају раскида уговора о куповини (првог) стана – који је у претежном делу извршен и куповине другог стана, физичко лице које купује други стан не сматра се купцем првог стана из члана 56а став 1. Закона о ПДВ, независно од тога да ли је остварио право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана. Поред тога, Министарство финансија напомиње да купац првог стана који је у складу са Законом о ПДВ остварио право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана, није дужан да, у случају раскида уговора о куповини (првог) стана – који је у претежном делу извршен, врати новчана средства добијена на име рефундације ПДВ по основу куповине првог стана.

III. Давање мишљења у вези са облигационим односима успостављеним између уговорних страна није у надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем.

2. Порески третман поклона који Специјална болница за церебралну парализу и развојну неурологију прими у облику новца или покретне ствари

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-291/2015-04 од 23.6.2015. год.)

1. 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, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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, 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).

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.

Сагласно наведеном, примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да изврши противчинидбу (промет добара и услуга) даваоцу новчаних средстава или другом лицу, није предмет опорезивања ПДВ. Међутим, када се из добијених новчаних средстава врши набавка добара или услуга у Републици Србији, испоручилац добара или пружалац услуга, ако је обвезник ПДВ и ако врши опорезиви промет, дужан је да за извршени промет обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати на прописани начин. С тим у вези, на промет добара и услуга у послу замене прозора на згради Специјалне болнице за церебралну парализу и развојну неурологију у Београду, ПДВ се обрачунава и плаћа, с обзиром да у конкретном случају не постоји основ за остваривање пореског ослобођења.

2. Са аспектиа Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 14. став 2. тач. 1), 3) и 6) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС и 47/13, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени

готов новац, депозит у банци, као и право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).

Поклоном, у смислу овог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 4. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 14. став 6. тачка 3) Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. овог закона је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству (члан 15. став 2. Закона).

Према члану 42. став 1. 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 (члан 42. став 2. Закона).

Дакле, кад Специјална болница за церебралну парализу и развојну неурологију из Београда (у даљем тексту: Специјална

болница) на поклон тј. без обавезе противчинидбе прими новац, новац примљен на поклон предмет је опорезивања порезом на поклон – осим ако је износ новца који је та болница примила од истог лица до 100.000 динара у једној календарској години.

Кад Специјална болница на поклон тј. без обавезе противчинидбе прими покретне ствари, примљени поклон предмет је опорезивања порезом на поклон – осим ако се на тај поклон плаћа порез на додату вредност или ако је вредност покретних ствари који је примила од истог лица до 100.000 динара у једној календарској години.

Обвезник пореза на поклон је Специјална болница као поклонопримац.

Поклонодавац је супсидијарни јемац за плаћање пореза на поклон. Међутим, ако се поклонодавац уговором обавезао да плати порез на поклон – јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на мањак добара настао услед елементарне непогоде – поплаве, по основу чије набавке односно производње је обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-47/2015-04 од 26.6.2015. год.)

Мањак добара по основу чије набавке односно производње је обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно (без обзира да ли је то право и остварио), осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа односно организације, сматра се сопственом потрошњом, што значи да се на тај мањак ПДВ обрачунава и плаћа у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ. На мањак добара који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно

организације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, на мањак добара настао услед елементарне непогоде – поплаве, а који је утврђен на основу акта надлежног органа или организације (нпр. Комисија Владе Републике Србије за утврђивање штете од елементарних непогода, комисија за процену штете формирана од стране органа локалне самоуправе, осигуравајуће друштво и др.), не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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.

Према одредби члана 4. став 4. тачка 1) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица.

Узимање добара, односно сваки други промет добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (став 5. истог члана Закона).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача,

власника запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Сопственом потрошњом сматра се и мањак добара, осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.) утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације (став 2. истог члана Правилника).

2. а) Ко има обавезу обрачунавања ПДВ за промет добара и услуга који обвезник ПДВ – извођач радова, у оквиру грађења и доградње грађевинског објекта, врши обвезнику ПДВ – инвеститору, кад је тај обвезник ПДВ једно од лица на које гласи грађевинска дозвола, као и за промет добара и услуга у оквиру реконструкције и адаптације постојећег грађевинског објекта?

б) Да ли обвезник ПДВ – суинвеститор који финансира изградњу целог објекта има право да ПДВ који је, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, обрачунао за промет добара и услуга који му је извршио обвезник ПДВ – извођач радова, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-786/2013-04 од 24.6.2015. год.)

а) За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 142/14, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара или услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња. Инвеститором се, у смислу закона којим се уређује планирање и изградња, сматра лице за чије потребе се гради објекат и на које гласи грађевинска дозвола, док

се извођачем радова, у смислу овог закона, сматра лице које је са инвеститором закључило уговор о грађењу грађевинског објекта, укључујући и доградњавање, са правима и обавезама који су тим законом прописани за извођача радова. С тим у вези, за целокупан промет добара и услуга који обвезник ПДВ – извођач радова, у оквиру грађења и доградње грађевинског објекта, врши обвезнику ПДВ – инвеститору (без обзира да ли грађевинска дозвола на тог обвезника ПДВ гласи као на јединог имаоца права грађења или је тај обвезник ПДВ једно од лица на које гласи грађевинска дозвола), обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – инвеститор као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Међутим, за промет добара и услуга у оквиру реконструкције и адаптације постојећег грађевинског објекта, обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – извођач радова, с обзиром да се обвезник ПДВ којем се врши предметни промет у оквиру реконструкције и адаптације објекта не сматра инвеститором у смислу закона којим се уређује планирање и изградња.

Поред тога, када грађевинска дозвола за изградњу грађевинског објекта гласи на два лица – обвезника ПДВ и физичко лице (у даљем тексту: суинвеститори), при чему се обвезник ПДВ уговором обавезао да ће финансирати целокупну изградњу објекта, у том случају обвезник ПДВ – суинвеститор који финансира изградњу целог објекта врши промет добара из члана 4. став 3. тачка б) Закона суинвеститору – физичком лицу, у сразмери са сувласничким уделом на земљишту суинвеститора – физичког лица. Обвезник ПДВ – суинвеститор који финансира изградњу целог објекта има обавезу да за предметни промет обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник из члана 8. и члана 9. став 2. овог закона.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

Грађење, у складу са чланом 2. тачка 31) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградња инсталација, постројења и опреме.

Реконструкција јесте извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта, којима се: утиче

на стабилност и сигурност објекта и заштиту од пожара; мењају конструктивни елементи или технолошки процес; мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица, врши замена уређаја постројења, опреме и инсталација са повећањем капацитета (члан 2. тачка 32) Закона о планирању и изградњи).

Доградња, у складу са чланом 2. тачка 33) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и других радова којима се изграђује нови простор ван постојећег габарита објекта, као и надзиђивање објекта, и са њим чини грађевинску, функционалну или техничку целину.

Одредбама члана 136. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да грађевинска дозвола садржи нарочито податке о:

- 1) инвеститору;
- 2) објекту чије се грађење дозвољава са подацима о габариту, висини, укупној површини и предрачунској вредности објекта;
- 3) катастарској парцели, односно катастарским парцелама на којима се гради објекат;
- 4) постојећем објекту који се уклања или реконструише ради грађења;
- 5) року важења грађевинске дозволе;
- 6) документацији на основу које се издаје.

Према одредби члана 149. Закона о планирању и изградњи, пре почетка грађења инвеститор обезбеђује: обележавање грађевинске парцеле, регулационих, нивелационих и грађевинских линија, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова; обележавање градилишта одговарајућом таблом, која садржи: податке о објекту који се гради, инвеститору, одговорном пројектанту, број грађевинске дозволе, извођачу радова, почетку грађења и року завршетка изградње.

Одредбама члана 152. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да је извођач радова дужан да:

- 1) пре почетка радова потпише пројекат за извођење;
- 2) решењем одреди одговорног извођача радова на градилишту;
- 3) одговорном извођачу радова обезбеди уговор о грађењу и документацију на основу које се гради објекат;
- 4) обезбеди превентивне мере за безбедан и здрав рад, у складу са законом.

б) Ако поседује рачун (или други документ који служи као рачун) претходног учесника у промету (обвезника ПДВ – извођача радова) који је издат у складу са Законом, обвезник ПДВ – суинвеститор који финансира изградњу целог објекта има право да ПДВ који је, као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, обрачунао за промет добара и услуга који му је извршио обвезник ПДВ – извођач радова, одбије као претходни порез, с обзиром да предметна добра и услуге користи за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (у циљу изградње грађевинског објекта за потребе обављања делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, односно да би извршио опорезиви промет добара суинвеститору – физичком лицу).

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 28. став 5. Закона, 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, као и порески дужник из члана 10. став 2. овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је по основу авансног плаћања, односно на накнаду за добра и услуге обрачунао

ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 6. Закона).

3. Да ли обвезник ПДВ који спроводи активности истраживања минералних ресурса (на основу одобрења надлежног органа), у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право на одбитак претходног пореза?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00267/2015-04 од 23.6.2015. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. С тим у вези, обвезник ПДВ који спроводи активности истраживања минералних ресурса (на основу одобрења надлежног органа) у циљу будуће експлоатације и промета руде, има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну (који садржи прописане податке) претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, односно ПДВ плаћен при увозу добара, одбије као претходни порез. Наиме, с обзиром на то да је промет руде промет са правом на одбитак претходног пореза, чињеница да је у периоду набавке добара, односно услуга, тј. у периоду истраживања минералних ресурса неизвесно да ли ће и у којој мери обвезник

ПДВ вршити експлоатацију и промет тог добра, не утиче на право на одбитак претходног пореза тог обвезника ПДВ.

Сагласно одредбама члана 28. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

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

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

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

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

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

4. Да ли физичко лице, на чије име гласи грађевинска дозвола и које ће у току или након изградње грађевинског објекта извршити први пренос права располагања на одређеним економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, има обавезу подношења евиденционе пријаве (Образац ЕППДВ) надлежном пореском органу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00906/2014-04 од 23.6.2015. год.)

Обавезу подношења евиденционе пријаве (Образац ЕППДВ) надлежном пореском органу у прописаном року има лице (правно лице, предузетник или друго физичко лице) 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 добара и услуга већи од 8.000.000 динара. С тим у вези, како физичко лице, на чије име гласи грађевинска дозвола и које ће у току или након изградње грађевинског објекта извршити први пренос права располагања на одређеним економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, наступа самостално у правном промету (при закључивању уговора о продаји конкретних економски дељивих целина), обавеза подношења евиденционе пријаве постоји искључиво ако то физичко лице врши предметни промет у оквиру обављања делатности као трајне активности која се врши у циљу остваривања прихода и ако је износ тог укупног промета оствареног у претходних 12 месеци већи од 8.000.000

динара. Министарство финансија напомиње да изградња грађевинског објекта и први пренос права располагања на делу тог објекта (одређеним економски дељивим целинама) од стране физичког лица на које гласи грађевинска дозвола, као једнократна активност, не сматра се обављањем делатности тог лица, што значи да по том основу не постоји обавеза подношења евиденционе пријаве и стицања статуса обвезника ПДВ, независно од износа укупног промета оствареног у претходних 12 месеци.

Одредбом члана 8. став 1. Закон о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон) 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 одредби члана 33. став 1. Закона, малим обвезником, у смислу овог закона, сматра се лице које врши промет добара и услуга на територији Републике и/или у иностранству, а чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, односно које при отпочињању обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара.

Према ставу 6. истог члана Закона, укупним прометом из става 1. овог члана сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности (у даљем тексту: укупан промет).

Одредбом члана 38. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од

8.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

5. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на мањак добара настао услед крађе добара у складишту складиштара, по основу чије је набавке односно производње обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00292/2014-04 од 23.6.2015. год.)

Мањак добара по основу чије је набавке, односно производње обвезник ПДВ имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно – без обзира да ли је то право и остварио (осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин, утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације), сматра се сопственом потрошњом, што значи да се на тај мањак ПДВ обрачунава и плаћа у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ. На мањак добара који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

С тим у вези, на мањак добара настао услед крађе добара у складишту складиштара, а који је утврђен на основу акта надлежног органа или организације (нпр. на основу записника или другог акта Министарства унутрашњих послова), не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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.

Према одредби члана 4. став 4. тачка 1) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица.

Узимање добара, односно сваки други промет добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (став 5. истог члана Закона).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мале вредности („Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се узимањем добара, у смислу члана 4. став 4. тачка 1) Закона, сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица (у даљем тексту: сопствена потрошња).

Према одредби члана 2. став 2. Правилника, сопственом потрошњом сматра се и мањак добара, осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописани начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације.

6. а) Да ли се на промет опреме за вршење делатности коју обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство обрачунава и плаћа ПДВ?

б) Да ли обвезник ПДВ који је увезао добра – опрему за обављање делатности и по том основу остварио право на одбитак претходног пореза, а који, пре истека рока од пет година, изврши промет предметних добара који је ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза (отпремање у иностранство), има обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00284/2014-04 од 23.6.2015. год.)

а) На промет опреме за вршење делатности коју обвезник или треће лице, по његовом 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 по том основу. Наведено пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију издату у складу са царинским прописима, која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копију те декларације.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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 да располаже као власник, ако овим законом није другачије одређено.

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

У складу са одредбом члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 40/15), 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.

б) Обвезник ПДВ који је увезао добра – опрему за обављање делатности и по том основу остварио право на одбитак претходног пореза, а који, пре истека рока од пет година, изврши промет предметних добара који је ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза (отпремање у иностранство), нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности, с обзиром да у конкретном случају нису престали услови за остваривање права на одбитак претходног пореза по основу набавке предметног добра.

Према одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања које се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему,

десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

Изузетно од става 1. овог члана, обвезник не врши исправку одбитка претходног пореза у случају промета опреме за вршење делатности, односно објеката за вршење делатности на који се обрачунава ПДВ, улагања у објекте за која наплаћује накнаду, као и у случају преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона (члан 32. став 3. Закона).

7. Да ли је Републички геодетски завод обвезник ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01298/2014-04 од 23.6.2015. год.)

За промет добара и услуга за који би изузимање Републичког геодетског завода од обавеза прописаних за обвезнике Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон) могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, у конкретном случају за геодетске радове, Републички геодетски завод јесте обвезник.

Министарство финансија напомиње да обавезу евидентирања у систем ПДВ има искључиво обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, при чему се укупним прометом за сврху обавезе евидентирања у систем ПДВ сматра промет који је опорезив ПДВ и промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, у складу са Законом.

Одредбом члана 9. став 1. Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и

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

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

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

Према ставу 6. истог члана Закона, укупним прометом из става 1. овог члана сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности (у даљем тексту: укупан промет).

Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе

евиденциону пријаву надлежном пореском органу (члан 38. став 1. Закона).

8. Пореска стопа по којој се опорезује промет имплантата у ортопедији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-506/2014-04 од 23.6.2015. год.)

На промет и увоз производа који се хируршки уграђују у организам – имплантата у ортопедији, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%. С тим у вези, а у конкретном случају, на промет и увоз производа OSTENIL и OSTENIL Plus који се, према мишљењу Агенције за лекове и медицинска средства Србије број: 515-00-00167-2015-7-003 од 15.6.2015. године, могу сматрати имплантатима у ортопедији, тј. медицинским средствима – производима који се хируршки уграђују у организам, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 10%.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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.

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

Одредбом става 2. тачка 4) истог члана Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

Према одредби члана 4. тачка 1) подтачка (1) 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, 63/07, 29/11, 95/12 и 113/13, у даљем тексту: Правилник), медицинским средствима – производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се имплантати у ортопедији.

9. Ко има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ у случају када обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга закључи уговор о пружању услуга са страним лицем, као и уговор о пружању услуга са обвезником ПДВ – пружаоцем консултантских услуга, при чему је обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга закључио и уговор о међународном ангажовању радне снаге са тим страним лицем, на основу којег је страном лицу ставио на располагање одређене запослене?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00069/2015-04 од 22.6.2015. год.)

Место промета услуга саветовања, односно консултантских услуга и услуга стављања на располагање особља је место у којем прималац услуга обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружају услуге, односно место у којем прималац услуга има седиште или пребивалиште. С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа наведене услуге страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште или боравиште, обвезник ПДВ – пружалац услуга није дужан да по основу пружања тих услуга обрачуна и плати ПДВ. У случају када страном лице пружа предметне услуге обвезнику ПДВ, обавезу да обрачуна и плати ПДВ за предметни промет, као порески дужник,

има порески пуномоћник страног лица, односно обвезник ПДВ – прималац услуга ако страном лице није одредило пореског пуномоћника.

Према томе, на накнаду за услугу стављања на располагање особља, коју обвезник ПДВ пружа страном лицу, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Када је реч о питању које се односи на пружање консултантских услуга, место промета, а самим тим и порески третман тих услуга, у конкретном случају, опредељују се у зависности од начина реализације тих услуга у смислу активности – ангажовања конкретних лица. Наиме, када обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга закључи уговор о пружању услуга са страним лицем, које у Републици Србији није одредило пореског пуномоћника, као и уговор о пружању услуга са обвезником ПДВ (у даљем тексту: обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга), при чему је обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга закључио и уговор о међународном ангажовању радне снаге са тим страним лицем, на основу којег је страном лицу ставио на располагање одређене запослене, у том случају:

– ако се консултантске услуге реализују као активност запослених које је обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга ставио на располагање страном лицу, пружање тих услуга фактички врши страном лице, а обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, као порески дужник, има обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга;

– ако се консултантске услуге реализују и као активност запослених које је обвезник ПДВ – пружалац консултантских услуга ставио на располагање страном лицу и као активност других лица запослених код обвезника ПДВ – пружаоца консултантских услуга, пружање тих услуга фактички врши и страном лице (за чији је промет порески дужник обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга) и обвезник ПДВ – пружалац

консултантских услуга који има обавезу да за тај промет обрачуна и плати ПДВ.

Поред тога, Министарство финансија указује да право на одбитак претходног пореза може да оствари обвезник ПДВ – прималац консултантских услуга, уз испуњење услова прописаних Законом.

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

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

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 (члан 12. ст. 1. и 2. Закона).

Према одредби члана 12. став 3. тачка 4) подтач. (7) и (9) Закона, а изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, 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, као и о услугама стављања на располагање особља.

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, односно пребивалиште, а које обавља промет добара и услуга у Републици, као и прималац добара и услуга, ако

страно лице из тачке 2) овог става не одреди пореског пуномоћника.

Сагласно одредби члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски делјивих 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.

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

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

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

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

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

Према одредби члана 28. став 5. Закона, 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, као и порески дужник из члана 10. став 2. овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је по основу авансног плаћања, односно на накнаду за добра и услуге обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

10. Порески третман промета добара и услуга који се врши у оквиру реализације Пројекта реконструкције и проширења граничног прелаза Батровци када грађевинска дозвола гласи на Републику Србију, а Грађевинска дирекција Србије је прималац добара и услуга у име Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-411/2015-04 од 22.6.2015. год.)

1. За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара или услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња. Инвеститором се, у смислу закона којим се уређује планирање и изградња, сматра

лице за чије потребе се гради објекат и на које гласи грађевинска дозвола, док се извођачем радова, у смислу овог закона, сматра лице које је са инвеститором закључило уговор о грађењу грађевинског објекта, укључујући и дограђивање, са правима и обавезама који су тим законом прописани за извођача радова. С тим у вези, у случају када грађевинска дозвола гласи на Републику Србију, а Грађевинска дирекција Србије је прималац добара и услуга у име Републике Србије у оквиру реализације Пројекта реконструкције и проширења граничног прелаза Батровци, приликом испоруке добара, односно пружања услуга Грађевинској дирекцији Србије, у делу доградње – проширења граничног прелаза, не примењује се члан 10. став 2. тачка 3) Закона. Такође, наведена одредба Закона не примењује се ни у случају испоруке добара, односно пружања услуга у делу реконструкције граничног прелаза. Према томе, обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга дужан да за промет добара и услуга у оквиру реализације наведеног пројекта обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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.

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник из члана 8. и члана 9. став 2. овог закона.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

Грађење, у складу са чланом 2. тачка 31) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградња инсталација, постројења и опреме.

Реконструкција јесте извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта, којима се: утиче на стабилност и сигурност објекта и заштиту од пожара; мењају конструктивни елементи или технолошки процес; мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица, врши

замена уређаја постројења, опреме и инсталација са повећањем капацитета (члан 2. тачка 32) Закона о планирању и изградњи).

Доградња, у складу са чланом 2. тачка 33) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и других радова којима се изграђује нови простор ван постојећег габарита објекта, као и надзиђивање објекта, и са њим чини грађевинску, функционалну или техничку целину.

Одредбама члана 136. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да грађевинска дозвола садржи нарочито податке о:

- 1) инвеститору;
- 2) објекту чије се грађење дозвољава са подацима о габариту, висини, укупној површини и предрачунској вредности објекта;
- 3) катастарској парцели, односно катастарским парцелама на којима се гради објекат;
- 4) постојећем објекту који се уклања или реконструише ради грађења;
- 5) року важења грађевинске дозволе;
- 6) документацији на основу које се издаје.

Према одредби члана 149. Закона о планирању и изградњи, пре почетка грађења инвеститор обезбеђује: обележавање грађевинске парцеле, регулационих, нивелационих и грађевинских линија, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова; обележавање градилишта одговарајућом таблом, која садржи: податке о објекту који се гради, инвеститору, одговорном пројектанту, број грађевинске дозволе, извођачу радова, почетку грађења и року завршетка изградње.

Одредбама члана 152. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да је извођач радова дужан да:

- 1) пре почетка радова потпише пројекат за извођење;
- 2) решењем одреди одговорног извођача радова на градилишту;
- 3) одговорном извођачу радова обезбеди уговор о грађењу и документацију на основу које се гради објекат;
- 4) обезбеди превентивне мере за безбедан и здрав рад, у складу са законом.

2. Обвезник ПДВ – Грађевинска дирекција Србије има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету – обвезника ПДВ, у оквиру реализације Пројекта реконструкције и проширења граничног прелаза Батровци, одбије као претходни порез, ако поседује рачуне (или друга документа која служе као рачуни) претходних учесника у промету (обвезника ПДВ) који су издати у складу са Законом, с обзиром да предметна добра и услуге користи за промет са правом на одбитак претходног пореза, у конкретном случају за предају грађевинског објекта Републици Србији за коју постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

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

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

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

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

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

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

- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 6. Закона).

11. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ на промет добара – маркетиншког материјала и картонских кутија намењених паковању и заштити производа, који врши обвезник ПДВ на

територији Републике Србије страном лицу, при чему ће се предметна добра користити на територији Републике Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-220/2015-04 од 22.6.2015. год.)

На промет добара (маркетиншки материјал и картонске кутије намењене паковању и заштити производа) који врши обвезник ПДВ на територији Републике Србије страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, при чему ће се предметна добра користити на територији Републике Србије, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон).

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

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

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 (члан 11. став 1. тачка 1) Закона).

12. Када обвезник ПДВ неовлашћено користи електричну енергију, након чега закључи вансудско поравнање са оператором система (при чему је саставни део тог вансудског поравнања обрачун неовлашћеног коришћења електричне енергије), да ли има право да ПДВ обрачунат и исказан у том документу – вансудском поравнању, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00273/2015-04 од 22.6.2015. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну или другом документу који служи као рачун претходног учесника у промету – обвезника ПДВ одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, за промет за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ, односно за промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. С тим у вези, када обвезник ПДВ неовлашћено користи електричну енергију у смислу прописа којима се уређују услови испоруке и снабдевања електричне енергије, након чега закључи вансудско поравнање са оператором система, при чему је, у конкретном случају, саставни део тог вансудског поравнања обрачун неовлашћеног коришћења електричне енергије, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у том документу – вансудском поравнању, чији је саставни део обрачун неовлашћеног коришћења електричне енергије, одбије као претходни порез, ако је предметну електричну енергију користио за промет са правом на одбитак претходног пореза и ако вансудско поравнање, чији је саставни део обрачун

неовлашћеног коришћења електричне енергије, садржи и друге податке у складу са чланом 42. став 4. Закона и чланом 6. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, у даљем тексту: Правилник).

Сагласно одредбама члана 28. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон) 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.

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

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

Обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга (члан 42. став 1. Закона).

Рачун, сагласно одредбама става 4. истог члана Закона, нарочито садржи следеће податке:

1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;

2) место и датум издавања и редни број рачуна;

3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;

4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;

5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

6) износ основице;

7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Према одредбама члана 6. став 1. Правилника, обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

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

2) из члана 42. став 4. тачка 9) Закона – ако за тај промет примењује систем наплате.

Министарство финансија напомиње да се рачуном, сходно одредби члана 10. став 1. тачка 4) Закона, сматра и други документ који служи као рачун.

13. Порески третман увоза опреме која представља улог страног лица у домаћем привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00658/2015-04 од 19.6.2015. год.)

На увоз добара – опреме за вршење делатности (машине) која представља улог страног лица у домаћем привредном друштву, ПДВ се обрачунава и плаћа, а обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу тих добара, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–испр, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон).

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

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

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

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

Министарство финансија напомиње да се одредба члана 6. став 1. тачка 1) Закона не односи на увоз добара која представљају улог страног лица у домаћем привредном друштву.

14. Основица за обрачунавање ПДВ код промета телефонских услуга односно промета електричне енергије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00199/2015-04 од 5.6.2015. год.)

1. Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, 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.

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и топлотна енергија (став 2. истог члана Закона).

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

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

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

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

Према томе, на промет телефонских услуга, односно на промет електричне енергије који обвезник ПДВ врши у Републици Србији, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 20% и плаћа на прописани начин. Основицу за обрачунавање ПДВ код ових промета чини износ накнаде коју обвезник ПДВ – пружалац телефонских услуга, односно испоручилац електричне енергије прима или треба да прими по том основу (без ПДВ), у коју се урачунавају и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ – пружалац телефонских услуга, односно испоручилац електричне енергије зарачунава примаоцу.

2. Министарство финансија – Сектор за фискални систем није надлежно за давање одговора на питања која се односе на елементе накнаде за пружене телефонске услуге, односно испоручену електричну енергију.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Исказивање вредности основних средства стечених статусном променом у Обрасцу СУ везано за исказивање процента пореског ослобођења из члана 50а став 1 Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00260/2015-04 од 26.6.2015. год.)

Одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01... 142/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Сразмерни износ улагања у основна средства исказује се у Обрасцу СУ који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 20/14 и 41/15, у даљем тексту: Правилник), као однос вредности набављених основних средстава за које се признаје право на овај порески подстицај и вредности укупних основних средстава обвезника и изражава се у проценту за који се умањује обрачунати порез.

Према томе, укупна основна средства обвезника обухватају сва основна средства обвезника, дакле и средства прибављена статусном променом, што значи да вредност основних средстава стечених статусном променом треба укључити у износ исказан на редном броју 4. Обрасца СУ – Вредност укупних основних средстава. Како се вредност основних средстава стечених статусном променом исказује у СИ Обрасцу (за сврху умањења пореског ослобођења обрачунатог у Обрасцу СУ), Министарство финансија сматра да основна средства стечена статусном променом треба укључити и у износ исказан на редном броју 1. Обрасца СУ (који се подноси за порески период у којем су средства стечена статусном променом), како би се у овом обрасцу проценат пореског ослобођења исказао без утицаја основних средстава прибављених статусном променом, при чему ће се тако утврђено пореско ослобођење умањити у Обрасцу СИ, за проценат основних средстава прибављених статусном променом (редни број 1. Обрасца СИ) у односу на укупна основна средства (редни број 2. Обрасца СИ). Према мишљењу Министарства финансија, Образац СИ се подноси само за (први) порески период у којем су основна средства стечена статусном променом.

Имајући у виду да се, сагласно одредби члана 50е став 2. Закона, сразмера улагања из члана 50а утврђује за сваки порески период у времену трајања пореског ослобођења, Министарство финансија сматра да, почев од наредног пореског периода у односу на онај у којем је основна средства стекао статусном променом, обвезник подноси само Образац СУ, у којем средства стечена

статусном променом исказује само под редним бројем 4. (а не и под редним бројем 1) тог обрасца.

2. Да ли обвезник, као један од чланова привредног друштва, може да оствари капитални губитак након окончања поступка ликвидације над тим друштвом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-340/2015-04 од 26.6.2015. год.)

У смислу члана 27. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 142/14, у даљем тексту: Закон), капитални добитак остварује се продајом, односно другим преносом уз накнаду имовине наведене у ставу 1. тог члана, и то: непокретности која је коришћена као основно средство за обављање делатности; права индустријске својине; удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности које, у складу МРС, односно МСФИ представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије; инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, у складу са законом којим се уређују инвестициони фондови.

Према члану 27. ст. 3. и 4. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је та разлика негативна, у питању је капитални губитак.

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

окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра дивидендом.

Сагласно наведеним законским одредбама, нема основа да обвезник, као један од чланова нерезидентног друштва, након окончања поступка ликвидације над тим друштвом оствари капитални губитак, имајући у виду да у конкретном случају није извршена продаја, односно други пренос уз накнаду имовине из члана 27. став 1. Закона (конкретно, удела у капиталу нерезидентног друштва), већ је окончан поступак ликвидације по основу којег обвезник, у складу са Законом, може остварити (само) дивиденду уколико је испуњен услов прописан чланом 35. став 1. тог закона.

3. Да ли се утврђује капитални добитак у случају када привредно друштво изврши усклађивање књиговодствене вредности (дела) опреме (и у својим пословним књигама исту искаже по фер вредности), а потом је, као део неновчаног улога, унесе у ново привредно друштво?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-0000194/2015-04 од 25.6.2015. год.)

Одредбом члана 27. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 142/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да се капиталним добитком сматра приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја): 1) непокретности које је користио као основно средство за обављање делатности; 2) права индустријске својине; 3) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности које, у складу са МРС односно МСФИ, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је

издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије; 4) инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, у складу са законом којим се уређују инвестициони фондови.

Имајући у виду наведену законску одредбу, пренос опреме уз накнаду није предмет утврђивања капиталног добитка у смислу члана 27. став 1. Закона. С тим у вези, када привредно друштво које, сагласно прописима о рачуноводству и релевантним МРС односно МСФИ, изврши усклађивање књиговодствене вредности (дела) опреме (и у својим пословним књигама исту искаже по фер вредности), а потом је, као део неновчаног улога, унесе у ново привредно друштво, у том конкретном случају се не остварује капитални добитак у складу са Законом.

4. Да ли постоји право на пореско ослобођење из члана 50а став 1 Закона о порезу на добит правних лица у случају када нерезидентно правно лице изврши улагање у основна средства резидентног обвезника у износу мањем од једне милијарде динара, а потом тај обвезник изврши улагање у основна средства другог резидентног обвезника у одређеном износу, тако да су укупна улагања извршена у основна средства и једног и другог обвезника (од стране међусобно повезаних правних лица – једног нерезидентног и једног резидентног) већа од једне милијарде динара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00544/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Сагласно одредби члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 142/14, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање

претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Улагањем у основна средства од стране другог лица, у смислу става 1. овог члана, сматра се и улагање у основни капитал и повећање основног капитала у складу са законом (члан 50а став 2. Закона).

С тим у вези, у случају када друго лице (у конкретном случају, нерезидентно правно лице) изврши улагање у основна средства резидентног обвезника у износу мањем од једне милијарде динара, а потом тај обвезник изврши улагање у основна средства другог резидентног обвезника у одређеном износу, тако да су укупна улагања извршена у основна средства и једног и другог обвезника (од стране међусобно повезаних правних лица – једног нерезидентног и једног резидентног) већа од једне милијарде динара, право на пореско ослобођење из члана 50а Закона не остварује ни један од обвезника, имајући у виду да ни један од обвезника не испуњава Законом прописане услове у погледу висине улагања, при чему чињеница да се у конкретном случају ради о међусобно повезаним лицима није од утицаја на другачије остваривање права на пореско ослобођење.

5. У којем року је обвезник дужан да поднесе пореску пријаву за порез на добит правних лица за 2014. годину односно у којем року је порески орган дужан да обради поднету пореску пријаву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0067/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Према одредби члана 63. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 142/14, у даљем тексту:

Закон) порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез.

Уз пореску пријаву порески обвезник је дужан да поднесе и порески биланс за период из става 1. овог члана (члан 63. став 2. Закона).

Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез према одредби члана 63. став 3. Закона.

У складу са чланом 67. став 1. Закона порески обвезник, осим недобитне организације и пореског обвезника из члана 34. овог закона, са изузетком пореског обвезника у поступку реорганизације, током године порез на добит плаћа у виду месечних аконтација, чију висину утврђује на основу опорезиве добити која не садржи капиталне добитке и губитке, а која је исказана у пореској пријави за претходну годину, односно претходни порески период и у којој се исказују и подаци од значаја за утврђивање висине аконтације у текућој години.

Месечна аконтација пореза на добит плаћа се до 15-ог у месецу за претходни месец (члан 67. став 2. Закона).

Према одредбама члана 67. став 3. Закона плаћање месечних аконтација у складу са пореском пријавом из става 1. овог члана врши се за месец у коме је пријава поднета, и то почев од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета.

До почетка плаћања месечне аконтације у складу са ставом 3. овог члана, обвезник у текућој години плаћа месечну аконтацију у висини која одговара месечној аконтацији из последњег месеца претходног пореског периода, а почетком плаћања месечне аконтације у складу са ставом 3. овог члана, висина тих аконтација се коригује навише или наниже, тако да се укупно плаћене аконтације од почетка текуће године, односно почетка пореског периода доведу на износ као да је уплата аконтација вршена у

складу са пореском пријавом из става 3. овог члана (члан 67. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 71а став 3. Закона, пореска пријава сматра се поднетом када Пореска управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у електронском облику достави те информације подносиоцу пореске пријаве.

Имајући у виду наведене законске одредбе, порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву за порез на добит правних лица у којој је обрачунат порез, и порески биланс за период за који се утврђује порез, у року од 180 дана од дана истека пореског периода за који се утврђује порез, што значи да пореску пријаву за 2014. годину обвезник може предати и пре 29. јуна 2015. године (нпр. у мају 2015. године), а најкасније до 29. јуна 2015. године.

Плаћање месечних аконтација у складу са поднетом пореском пријавом врши се за месец у коме је пријава поднета, почев од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета (у конкретном случају, ако се пријава поднесе у мају 2015. године, месечна аконтација пореза на добит правних лица за мај месец плаћа се у складу са обрачунатим износом почев од јуна месеца). Такође, почев од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета, коригује се и висина претходно плаћених аконтација навише или наниже тако да се укупно плаћене аконтације од почетка текуће године, односно почетка пореског периода доведу на износ као да је уплата аконтација вршена у складу са поднетом пореском пријавом (конкретно у складу са обрачунатом обавезом за 2014. годину). Рок за обраду пореске пријаве није прописан Законом.

Сагласно одредби члана 120. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ...

105/14) у поступку контроле пријема и обраде, проверава се математичка тачност, формална исправност и потпуност пореске пријаве и других извештаја, које обвезник, у складу са законом, доставља Пореској управи. С тим у вези, а имајући у виду да се почев од 1. априла 2015. године пореска пријава за порез на добит правних лица подноси искључиво електронским путем, истовремено са подношењем врши се и обрада пријаве у смислу провере формалне исправности и математичке тачности података исказаних у пореској пријави. Ако се у поступку обраде утврди да пореска пријава садржи недостатке у погледу формалне исправности и математичке тачности, надлежни порески орган у електронском облику обавештава подносиоца пореске пријаве о тим недостацима. Пореска пријава сматра се поднетом када надлежни порески орган достави обавештење о пријему пореске пријаве у електронском облику којим пружа подносиоцу пореске пријаве информације о статусу пријаве (да су исказани подаци формално исправни, математички тачни, као и да се пријава налази у статусу књижења), броју пријаве, као и броју одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу.

6. Да ли је обвезник који је основно средство – непокретност стекао путем статусне промене могао да оствари право на порески кредит из члана 48. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 47/13)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1510/2014-04 од 24.6.2015. год.)

У складу са чланом 48. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12 и 47/13, у даљем тексту: Закон),

обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства (у даљем тексту: основна средства) у сопственом власништву на територији Републике за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља, као и по основу улагања у развој као нематеријалну имовину, признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања, с тим што порески кредит не може бити већи од 33% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

У смислу одредбе члана 50и став 2. Закона, порески кредит из члана 48. Закона не може се пренети на друго правно лице, које није стекло право на његово коришћење у смислу овог закона, ни у случају када друго правно лице учествује у статусној промени са обвезником који користи наведени порески кредит.

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 108/13, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), који је почео да се примењује од 1. јануара 2014. године, порески подстицај из члана 48. Закона је укинут.

У складу са одредбом члана 3. Закона о изменама и допунама Закона, порески обвезник који је до 31. децембра 2013. године остварио право на порески подстицај из члана 48. Закона и исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2013. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан тим законом.

Сагласно наведеним законским одредбама, обвезници пореза на добит правних лица право на предметни порески подстицај могли су да остваре (искључиво) по основу улагања која су извршена закључно са 31. децембром 2013. године. С тим у вези, обвезник који је основно средство (непокретност, у конкретном случају) стекао путем статусне промене (а не по основу улагања)

није могао да оствари право на порески кредит, у складу са Законом.

7. Да ли је стамбена зграда, као правно лице, обвезник пореза на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-558/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 142/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Према одредби члана 44. став 1. Закона, плаћања пореза на добит ослобађа се недобитна организација за порески период у којем остварени вишак прихода над расходима није већи од 400.000 динара, под условом да: 1) не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима; 2) годишњи износ личних примања која исплаћује запосленима, директорима и са њима повезаним лицима није већи од двоструког износа просечне годишње зараде по запосленом у републици у години за коју се утврђује право на пореско ослобођење, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике; 3) не расподељује имовину у корист својих оснивача, чланова, директора, запослених или са њима повезаних лица; 4) да нема монополски или доминантан положај на тржишту у смислу закона којим се уређује заштита конкуренције.

Недобитна организација дужна је да води евиденцију о приходима и расходима, да поднесе порески биланс и пореску пријаву (члан 44. став 3.).

Према одредби члана 11. став 1. Закона о одржавању стамбених зграда („Сл. гласник РС“, бр. 44/95 ... 88/11), стамбена зграда има својство правног лица у правним пословима који се односе на одржавање и коришћење стамбене зграде.

Имајући у виду наведене законске одредбе, уколико стамбена зграда (као правно лице), у пореском периоду, оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, по основу тако остварених прихода обвезник је пореза на добит правних лица. У том случају, стамбена зграда (која, према прописима о рачуноводству, није у обавези да води пословне књиге) дужна је да, сагласно одредбама Закона, води евиденцију о приходима оствареним на тржишту (нпр. издавања заједничких просторија у закуп) и расходима који су настали у вези са остваривањем тих прихода, на основу које ће у пореском билансу (у Обрасцу ПБН 1) исказати податке о предметним приходима и расходима и тако утврдити (евентуалну) основицу пореза на добит правних лица, у складу са Законом.

Министарство финансија напомиње да је обвезник који је остварио право на пореско ослобођење из члана 44. Закона дужан да уз пореску пријаву достави надлежном пореском органу и изјаву на Обрасцу ИПОНО – Изјава о испуњености услова за пореско ослобођење недобитне организације, који је прописан Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 30/15).

8. Да ли се обвезнику чији се порески период разликује од календарске године признаје право на порески кредит по основу

улагања у основна средства из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 47/13) која су извршена у 2013. години?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-15/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Сагласно одредби члана 48. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13, у даљем тексту: Закон), обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства (у даљем тексту: основна средства) у сопственом власништву на територији Републике за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља, као и по основу улагања у развој као нематеријалну имовину, признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања, с тим што порески кредит не може бити већи од 33% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Изузетно од става 1. овог члана, обвезнику који је према закону којим се уређује рачуноводство и ревизија разврстан у мало правно лице признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања, с тим што порески кредит не може бити већи од 70% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање (члан 48. став 3. Закона).

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 108/13, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), који је почео да се примењује од 1. јануара 2014. године, порески подстицај из члана 48. Закона је укинут.

У складу са одредбом члана 3. Закона о изменама и допунама Закона, порески обвезник који је до 31. децембра 2013. године остварио право на порески подстицај из члана 48. Закона и

исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2013. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан тим законом.

Сагласно наведеном, обвезнику чији се порески период разликује од календарске године признаје се право на порески кредит по основу улагања у основна средства из члана 48. Закона (уз испуњење услова прописаних тим чланом Закона) која су извршена у 2013. години, и то од датума отпочињања тог пореског периода (1. марта 2013. године) закључно са 31. децембром 2013. године, уколико су предметна улагања исказана у пореском билансу и пореској пријави који су поднети за порески период различит од календарске године (тј. за порески период од 1. марта 2013. године до 28. фебруара 2014. године, у конкретном случају).

9. Признавање расхода у пореском билансу по основу извршених дугорочних резервисања за трошкове у гарантном року

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0044/2015-04 од 22.6.2015. год.)

Сходно одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У складу са одредбама члана 226 став 1. Закона на терет расхода признају се извршена дугорочна резервисања за

обнављање природних богатстава, за трошкове у гарантном року и задржане кауције и депозите, као и друга обавезна дугорочна резервисања у складу са законом.

Према члану 207. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС, 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис, 44/99–др. пропис, „Сл. гласник РС“, бр. 83/14 и 46/15), наручилац и извођач радова на непокретности солидарно одговарају трећем лицу за штету која му настане у вези са извођењем тих радова.

Сагласно члану 478. ст. 1. и 3. Закона о облигационим односима продавац одговара за материјалне недостатке ствари које је она имала у часу прелаза ризика на купца без обзира на то да ли му је то било познато. Продавац одговара и за оне материјалне недостатке који се појаве после прелаза ризика на купца ако су последица узрока који је постојао пре тога.

Минимални гарантни рок износи пет година за станове за тржиште сагласно одредби члана 2. тачка 8. Правилника о минималним гарантним роковима за поједине врсте објеката односно радова („Сл. гласник РС“, бр. 93/11).

У складу са МРС 37 (Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина) резервисање ће бити признато када: (а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као последицу прошлог догађаја; (б) је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза; и (ц) може да се направи поуздана процена износа обавезе.

Имајући у виду наведено, у случају када обвезник у својим пословним књигама искаже расход по основу дугорочних резервисања за отклањање трошкова у гарантном року, тако исказан расход признаје се у пореском билансу под условом да су испуњени сви услови за признавање и одмеравање резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалне имовине у складу са МРС 37.

С тим у вези, обвезнику који у својим пословним књигама искаже приход остварен од продаје грађевинских објеката (у конкретном случају, станова за тржиште) у пуном износу, као и дугорочна резервисања за покриће трошкова који су настали као последица отклањања недостатака на изграђеним грађевинским објектима (становима за тржиште) у гарантном року, на терет расхода у пореском билансу признаје се укупно (поуздано) процењен износ издатака који су потребни за измирење насталих обавеза, при чему Министарство финансија напомиње да се у те издатке не урачунавају евентуално примљене надокнаде (као нпр. гаранције извођача радова којим се инвеститору надокнађују неки расходи који су неопходни за измирење обавеза и сл.).

10. Да ли обвезник који је, по основу извршених улагања у основна средства у 2007. и 2008. години, стекао право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04) има право да умањи обрачунати порез за 2014. годину, без обзира што у периоду од 2009. до 2013. године (уз порески биланс) није подносио Обрасце ПК?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-242/2015-04 од 22.6.2015. год.)

У смислу члана 48. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04), који се примењивао, између осталог, и у току 2007. и 2008. године, обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности признаје се право на порески кредит у висини од 20% (40% за мала предузећа) извршеног улагања, с тим што не може бити већи од 50% (70% за мала предузећа) обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита из ст. 1. и 2. овог члана, али не дуже од десет година (члан 48. став 3. Закона о порезу на добит предузећа).

У складу са чланом 48. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 47/13, у даљем тексту: Закон) обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства (у даљем тексту: основна средства) у сопственом власништву на територији Републике за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља, као и по основу улагања у развој као нематеријалну имовину, признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања, с тим што порески кредит не може бити већи од 33% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Изузетно од става 1. овог члана, обвезнику који је према закону којим се уређује рачуноводство и ревизија разврстан у мало правно лице признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања, с тим што порески кредит не може бити већи од 70% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање (члан 48. став 3. Закона).

Ставом 5. члана 48. Закона прописано је да се неискоришћени део пореског кредита може пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита од 33%, односно 70% обрачунатог пореза у том пореском периоду, али не дуже од десет година.

У свакој од година периода из става 5. овог члана прво се примењује порески кредит по основу улагања из те године, а затим се, до лимита од 33% односно 70% обрачунатог пореза у том пореском периоду, примењују пренети порески кредити по редоследу улагања (члан 48. став 6. Закона).

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 108/13, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), који је ступио на снагу 7. децембра 2013. године, порески подстицај из члана 48. Закона је укинут.

У складу са одредбама члана 3. Закона о изменама и допунама Закона, порески обвезник који је до 31. децембра 2013. године остварио право на порески подстицај из члана 48. Закона и исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2013. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан тим законом.

Сагласно наведеном, обвезник који је по основу извршених улагања у основна средства у 2007. и 2008. години стекао право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа, и по том основу поднео (за те пореске периоде) Образац ПК, има право да, по основу неискоришћеног пореског кредита из 2007. и 2008. године, умањи обрачунати порез за 2014. годину, подношењем Обрасца ПК уз порески биланс за 2014. годину, без обзира што у периоду од 2009. до 2013. године (уз порески биланс) није подносио Обрасце ПК (имајући у виду да, према наводима из дописа, у наведеном периоду нису вршена додатна улагања, а ни коришћено стечено право из 2007. и 2008. године по основу неискоришћеног износа пореског кредита).

Право на умањење обрачунатог пореза за 2014. годину по основу неискоришћеног дела пореског кредита из ранијих година (у конкретном случају 2007. и 2008. године), обвезник може користити до лимита од 33%, односно 70% обрачунатог пореза, у зависности од извршеног разврставања обвезника за тај порески период, ако уз порески биланс за 2014. годину поднесе Образац ПК (у коме исказује неискоришћени износ пореских кредита из ранијих година, износ пореског кредита који користи у пореском периоду, као и неискоришћени износ пореског кредита који се преноси на рачун пореза на добит будућих обрачунских периода).

Према томе, уколико је обвезник (сагласно прописима о рачуноводству) за 2014. годину разврстан у мало правно лице, обрачунати порез (по претходно наведеном основу), за тај порески период, може умањити највише до 70% обрачунатог пореза по основу неискоришћеног дела пореског кредита из ранијих година, без обзира што је у години извршеног улагања у основна средства био разврстан у средње правно лице.

11. Шта се сматра доказом да је пореска пријава за обрачун пореза на добит правних лица поднета, с обзиром да се иста подноси електронским путем?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-151/2014-04 од 8.6.2015. год.)

Према одредби члана 61. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез.

Сходно члану 2. ст. 1. и 2. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 30/15, у даљем тексту: Правилник), пореска пријава за обрачун пореза на добит правних лица подноси се на Обрасцу ПДП – Пореска пријава за аконтационо-коначно утврђивање пореза на добит правних лица, и то искључиво електронским путем, употребом електронских сервиса Пореске управе, на начин прописан правилником који регулише подношење пореске пријаве електронским путем.

У складу са чланом 71а став 3. Закона и чланом 16. став 1. Правилника, пореска пријава сматра се поднетом када Пореска

управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у електронском облику достави те информације подносиоцу пореске пријаве.

Имајући у виду да се почев од 1. априла 2015. године пореска пријава пореза на добит правних лица подноси искључиво у електронском облику, обавештење Пореске управе, које се доставља обвезнику, такође у електронском облику, о успешном пријему пореске пријаве (истим се потврђује формална исправност и математичка тачност исказаних података у пореској пријави), додељеном броју пријаве, као и броју одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу, представља релевантан доказ да је пореска пријава поднета.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Јавно предузеће „Национални парк Ђердап“ обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини којима управља?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00455/2014-04 од 30.6.2015. год.)

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

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1) имаоца права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Дакле, јавно предузеће обвезник је пореза на имовину за непокретности на територији Републике Србије:

– на којој је то јавно предузеће ималац права својине под условом да на тој непокретности друго лице нема право, коришћење или државину из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона;

– на којима је ималац права својине друго лице, а јавно предузеће је ималац права, корисник или држалац из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

С тим у вези, јавно предузеће обвезник је пореза на имовину на непокретности у јавној својини на којима је:

– ималац права коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта,

– ималац права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина,

– корисник, у складу са законом којим се уређује јавна својина, као и

– држалац без правног основа.

Ако постоје недоумице по питању да ли је предметно јавно предузеће ималац права коришћења у складу са законом којим се уређује јавна својина или корисник у складу са законом којим се уређује јавна својина, за давање мишљења надлежан је Сектор за имовинско-правне послове Министарства финансија, као стручни обрађивач Закона о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14).

2. Утврђивања вредности непокретности као основице пореза на имовину обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности, а који објекте

користи за обављање прерађивачке делатности иако прерађивачка делатност није његова претежна регистрована делатност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00110/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује применом следећих елемената:

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

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

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

- 1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;
- 2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

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

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

Одредбом члана 7. став 5. Закона прописано је да се непокретности из става 4. тог члана опредељују према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности.

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

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), друштво има претежну делатност, која се региструје у складу са законом о регистрацији, а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене независно од тога да ли су одређене оснивачким актом, односно статутом.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), прерађивачка индустрија сврстана је у Сектор Ц.

Према томе, код утврђивања вредности непокретности као основице пореза на имовину обвезника који води пословне књиге, објекти из члана 7. став 4. Закона опредељују се према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности. С тим у вези, објектима у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности у смислу члана 7. став 4. тачка 2) Закона сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (документ о промени намене објекта и сл.) опредељени за ту намену, у делу у коме се фактички користе као производни погони прерађивачке индустрије, што подразумева и производне погоне прерађивачке индустрије који се користе за обављање прерађивачке делатности обвезника коме прерађивачка делатност није претежна регистрована делатност. Имајући у виду да привредно друштво коме претежна регистрована делатност није прерађивачка делатност ту делатност може обављати ако није законом забрањена независно од тога што није регистрована и да ли је одређена оснивачким актом или статутом, код утврђивања чињеничног стања по питању да ли се конкретни објекти заиста и користе као производни погони прерађивачке индустрије обвезник је на захтев надлежног органа јединице локалне самоуправе дужан да пружи одговарајуће доказе (на пример, да по основу обављања те делатности фактурише испоруку робе, да остварује приходе по основу те делатности и сл ...).

Основица пореза на имовину за предметне објекте обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним

рачуноводственим политикама, чини вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта, при чему се наведене вредности (а самим тим и основица пореза на имовину) утврђују у зависности од начина њиховог исказивања у пословним књигама обвезника. Наиме, ако обвезник у својим пословним књигама:

– исказује посебно вредност објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона од вредности припадајућег земљишта, основицу пореза на имовину чини збир вредности тих објеката која је исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година) и вредности припадајућег земљишта утврђене применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште (која је утврђена актом јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра текуће године у складу са Законом);

– не исказује посебно вредност објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона од вредности припадајућег земљишта, основицу пореза на имовину чини збир вредности земљишта утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште (која је утврђена актом јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра текуће године у складу са Законом) и грађевинске вредности објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона процењене од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

3. Порески третман преноса уз накнаду права својине на непокретности привредног друштва – субјекта приватизације, по

основу уговора о продаји у поступку приватизације, који се врши привредном друштву – купцу у поступку приватизације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00183/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду, и то: права својине на непокретности, права интелектуалне својине, права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног и права коришћења грађевинског земљишта.

Сагласно одредби члана 24. тач. 1) и 3) Закона, преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног, односно другог надлежног органа са јавним овлашћењем, као и пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица.

Према одредби члана 24а тачка 1) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

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

У случају из члана 24. овог закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице које стиче апсолутно право (члан 25. став 4. Закона).

Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона (члан 29. став 1. Закона).

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 (члан 29. став 3. Закона).

Према одредби члана 31. став 1. тачка 9а) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос апсолутног права из чл. 23. или 24. Закона на имовини или делу имовине субјекта приватизације, укључујући и имовину, односно део имовине субјекта приватизације у реструктурирању, са субјекта приватизације на купца имовине у поступку приватизације, по прописима којима се уређује приватизација.

Према одредби члана 36. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 29. ст. 1. до 6. Закона, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза.

Према одредби члана 2. тачка 4. Закона о приватизацији („Сл. гласник РС“, бр. 83/14 и 46/15, у даљем тексту: Закон о приватизацији), субјекти приватизације су предузећа, привредна друштва и друга правна лица у којима се врши промена власништва, укључујући и јавна предузећа, а за која је покренута иницијатива за приватизацију.

Модел приватизације су продаја капитала, продаја имовине, стратешко партнерство и пренос капитала без накнаде (члан 2. тачка 5. Закона о приватизацији).

Продаја имовине је модел приватизације којим се у поступку приватизације продаје имовина или део имовине субјекта приватизације (члан 2. тачка 17. Закона о приватизацији).

Купац је домаће или страно правно или физичко лице које је проглашено купцем, односно лице са којим је закључен купопродајни уговор (члан 2. тачка 8. Закона о приватизацији). Одредбом члана 12. Закона о приватизацији ближе је уређено ко може бити купац у поступку приватизације.

Одредбом члана 48. Закона о приватизацији прописано је да се у поступку приватизације може продати имовина или део имовине субјекта приватизације. Продају имовине организује и спроводи Агенција.

Према томе, на пренос права на непокретности на који се плаћа порез на додату вредност не плаћа се порез на пренос апсолутних права при чему Министарство финансија напомиње да се из предметног захтева и приложеног уговора не може закључити да ли пренос појединих непокретности побројаних у уговору подлеже плаћању пореза на додату вредност или не (у Уговору о продаји имовине који је приложен – у Уводним напоменама под тачком А. наводи се да се приватизација спроводи моделом продаје имовине – имовинског пакета који садржи пољопривредно земљиште са пратећим објектима, а у члану 1. уговора који садржи предмет продаје, поред пољопривредног земљишта, као предмет продаје наводе се и зграде пољопривреде од броја 1 до броја 11).

Ако се у поступку приватизације привредног друштва које се, у складу са прописима којима се уређује приватизација, сматра субјектом приватизације, по основу закљученог уговора врши пренос уз накнаду права својине на непокретности као делу имовине тог привредног друштва, са субјекта приватизације на лице које се у складу са тим законом сматра купцем у поступку приватизације, а под условом да тај пренос не подлеже плаћању

пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност – обвезник пореза на пренос апсолутних права но том основу је преносилац права – субјект приватизације.

Међутим, ако се у поступку приватизације привредног друштва које се, у складу са прописима којима се уређује приватизација, сматра субјектом приватизације по основу закљученог уговора врши пренос уз накнаду права својине на непокретности као целокупној имовини тог привредног друштва, са субјекта приватизације на лице које се у складу са тим законом сматра купцем у поступку приватизације, а под условом да тај пренос не подлеже плаћању пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност – обвезник пореза на пренос апсолутних права по том основу је стицалац права – купац у поступку приватизације.

Пореску пријаву са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза у прописаном року од 30 дана, који се рачуна од дана настанка пореске обавезе, подноси порески обвезник. Пријава се подноси и у случају када постоји основ за остваривање права на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права (на пример, у случају из члана 31. став 1. тачка 9а) Закона). Наиме, порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем надлежног пореског органа, те се и право на ослобођење од плаћања пореза но том основу утврђује решењем.

4. Да ли обвезник пореза на имовину – привредно друштво чија је претежна делатност 0111 – Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину може да оствари право на ослобођење од пореза на имовину за: вагу и вагарску кућицу, паркинг, перионицу, вулканизерницу, машинску радионицу и машинску халу у расаднику? Да ли се плаћа порез на имовину за

2014. и 2015. годину на цевоводе за наводњавање, бунар и систем за наводњавање?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-04-00415/2013-04 од 30.6.2015. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају:

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

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

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

Према одредби члана 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015. године порез на имовину не плаћа се на водно земљиште, као и на водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна дозвола не издаје у складу са законом којим се уређују воде, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Према Класификацији делатности, која је саставни део Уредбе о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), у Сектор А Пољопривреда, шумарство и рибарство, у Групу 01.11 разврстана је делатност Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица.

Одредбом члана 26. став 2. Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон и 41/09) прописано је да су објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње у смислу става 1. тач. 1) и 2) тог члана – објекти за смештај механизације, репроматеријала, смештај и чување готових пољопривредних производа, стаје за гајење стоке, објекти за потребе гајења и приказивање старих аутохтоних сорти

биљних култура и раса домаћих животиња, објекти за гајење печурки, пужева и риба (у даљем тексту: пољопривредни објекти).

Према одредби члана 13. став 1. Закона о водама, водни објекти, у смислу овог закона, јесу грађевински и други објекти, који заједно са уређајима који им припадају чине техничку, односно технолошку целину, а служе за обављање водне делатности (у даљем тексту: водни објекти).

Одредбом члана 18. Закона о водама прописано је да су водни објекти за коришћење вода – објекти:

1) за снабдевање водом за пиће и санитарно-хигијенске потребе – водозхвати (бунари, каптаже, захвати из водотока, канала, језера и бране са акумулацијама), постројења за припрему воде за пиће, магистрални цевоводи и резервоари са уређајима који им припадају;

2) за наводњавање: захвати из водотока, канала, језера и бране са акумулацијама, главни канали и секундарна мрежа и уређаји који им припадају;

3) за производњу хидроелектричне енергије и друге намене – бране са акумулацијама, доводни и одводни канали и уређаји који им припадају;

4) за узгој риба – рибњаци;

5) за пловидбу – објекти којима се обезбеђује сигурност пловидбе у пловном путу на каналима за наводњавање и одводњавање и бродске преводнице на њима.

Према мишљењу Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде број: 011-00-00345/2013-09 од 30.9.2013. године датом о примени одредаба Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон и 41/09, у даљем тексту: Закон о пољопривредном земљишту) и Закона о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/10 и 93/12, у даљем тексту: Закон о водама), „економски објекти који су у функцији примарне пољопривредне производње, у смислу Закона о пољопривредном земљишту, су

објекти за смештај механизације (трактора, комбајна, прикључних машина, алата и друге механизације), за чување готових пољопривредних производа (воћарских, ратарских и повртарских) и објекти који се користе за гајење стоке: штале, складишта за храну–сењаци, силоси, амбари, подруми и сл. објекти за чување воде, простори за гајење (ограђени и неограђени) са надзором за пашу, ограде, испусти и др. простор одређен за ђубриште и објекти за сточне отпатке. У вези са напред наведеним, систем за наводњавање, цевоводи на систему за наводњавање и бунар (као водозахват за систем за наводњавање) су објекти који се неоспорно могу сматрати да су у функцији примарне пољопривредне производње. Исто је засновано и на чињеници да систем за наводњавање представља функционалну и техничко-технолошку целину (дефинисано и чланом 2. став 1. тачка 22. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09)“.

Према мишљењу Министарства пољопривреде и заштите животне средине број: 011-00-00762/2014-09 од 27. јануара 2015. године „на основу члана 13. и члана 18. став 1. тачка 3. Закона о водама, водни објекти за коришћење вода су: за наводњавање – захват из водотока, канала, језера, бране са акумулацијом, главни канали и секундарна мрежа и уређаји који им припадају и чине техничко-технолошку целину. Правилником о садржини и начину вођења Катастра водних објеката („Сл. гласник РС“, бр. 34/11), између осталог, побројани су водни објекти. У вези вашег питања, конкретан одговор је: цевовод на систему за наводњавање и бунар су сврстани у водне објекте, а систем за наводњавање није посебно водни објекат, али се састоји из више водних објеката: захвата воде (површински или подземни), цевовода, канала и уређаја који им припадају и чине техничко-технолошку целину. Орган надлежан за послове водопривреде издаје водна акта за режим вода који се успоставља са водним објектима (на пр. бунарима, цевоводима и др.).“

Према томе, имајући у виду објекте који су, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, а сходно мишљењу Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде број: 011-00-00345/2013-09 од 30.9.2013. године према коме „вага и вагарска кућица, паркинг, перионица, вулканизерница, машинска радионица и машинска хала у расаднику појединачно не могу бити објекти у функцији примарне пољопривредне производње“, нема основа да обвезник пореза на имовину – привредно друштво чија је претежна делатност 0111 – Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за вагу и вагарску кућицу, за паркинг, за перионицу, за вулканизерницу, за машинску радионицу и машинску халу у расаднику.

Такође, како су, према мишљењу Министарства пољопривреде и заштите животне средине број: 011-00-00762/2014-09 од 27.1.2015. године, цевоводи за наводњавање и бунар сврстани у водне објекте, као и да систем за наводњавање није посебно водни објекат, али се састоји из више водних објеката: захвата воде (површински или подземни), цевовода, канала и уређаја који им припадају и чине техничко-технолошку целину, на те објекте се порез на имовину не плаћа за 2014. и 2015. годину под условом да је за њих надлежни орган издао правоснажну водну сагласност, односно ако се за те објекте водна дозвола не издаје у складу са Законом о водама.

5. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретности за које је привредном друштву у току пореске године настала пореска обавеза стицањем права које је предмет опорезивања, при чему је

правни основ стицања права уговор о статусној промени припајања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00199/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 7. став 9. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), за непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година), основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом члана 7. ст. 1. до 8. и става 10. Закона.

Према одредби члана 10. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 486. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Према томе, кад у току пореске године дође до статусне промене припајања, па друштво које се припаја (у даљем тексту: друштво преносилац) другом друштву (у даљем тексту: друштву стицаоцу) у оквиру преноса целокупне своје имовине на друштво стицаоца, друштву стицаоцу пренесе и права на непокретности која су предмет опорезивања порезом на имовину, чиме у току те пореске године друштву преносиоцу престане, а друштву стицаоцу настане пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретности на којима је право пренето, основица на коју

друштво стицалац (као „нови“ обвезник пореза на имовину) утврђује порез на имовину за пореску годину (за период почев од настанка пореске обавезе у тој години) за непокретности које је у тој години стекло статусном променом је набавна вредност тих непокретности која је исказана у пословним књигама друштва стицаоца.

б. а) Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на улагање неновчаног улога који чини право својине на непокретности – хотелу у капитал привредног друштва, на име чега улагач стиче уделе или акције у привредном друштву у које се врши улагање?

б) Да ли се плаћа порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00244/2015-04 од 29.6.2015. год.)

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

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

Према одредби члана 31. став 1. тачка 3) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се код улагања апсолутних права у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

За сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права, у погледу резидентства правног лица примењују се одредбе закона којим се уређује порез на добит правних лица, а у погледу резидентства физичког лица – одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана (члан 15. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др.закон и 142/14), резидентни обвезник, у смислу тог закона, је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике Србије.

Дакле, на улагање неновчаног улога који чини право својине на непокретности – хотелу у капитал привредног друштва, које се врши у складу са законом којим се уређују привредна друштва, на име чега улагач стиче уделе или акције у привредном друштву у које се улагање врши, порез на пренос апсолутних права се не плаћа када је друштво у које се апсолутно право улаже резидент Републике Србије.

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

Према одредби члана 44. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), имовину друштва, у смислу овог закона, чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва.

Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. став 2. Закона о привредним друштвима).

Дакле, кад на непокретности на територији Републике Србије, поред права својине, не постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, па се порез на имовину плаћа на право својине, уношењем тог права као неновчаног улога у капитал привредног друштва, друштву преносиоцу престаје, а друштву стицаоцу настаје пореска обавеза по основу пореза на имовину.

Друштво које је стекло право својине на непокретности и по том основу постало порески обвезник пореско ослобођење за ту непокретност (као део своје имовине) може остварити када за то постоји законски основ. С тим у вези, Министарство финансија напомиње да се порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, не плаћа за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години, што подразумева и да су испуњени услови за такво евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство (нпр. да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретну непокретност, нити ју је уступио другом лицу на коришћење, да је непокретност доступна за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продаје такве имовине и њена продаја мора бити врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника посвећен плану за продају те непокретности и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана већ почео, да је непокретност активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност ...).

7. а) Шта чини основицу пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге за коју обвезник први пут подноси пријаву у 2014. години, иако је пореска обавеза настала у 2013. години, али порез за 2013. годину није утврђен јер пореска пријава није поднета, а непокретност се налази у јединици локалне

самоуправе која није утврдила просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у периоду 1. јануар – 30. септембар 2013. године из разлога што промета те врсте непокретности није било ни у зони, ни у граничним зонама?

б) Да ли се за потребе утврђивања основице пореза на имовину грађевинско земљиште изван грађевинског подручја разврстава у грађевинско земљиште?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-239/2014-04 од 25.6.2015. год.)

а) Према одредби члана 6. став 5. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. пропис, у даљем тексту: Закон), просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

Ако ни у граничним зонама из става 7. овог члана није било промета одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину те,

односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину (члан 6. став 8. Закона).

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

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

Према одредби члана 16. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13, у даљем тексту: Правилник), изузетно, за утврђивање пореза на имовину за 2013. годину и за раније године, на непокретности за које је пореска обавеза настала, а пореска пријава није поднета до 31. децембра 2013. године, пореска пријава за утврђивање пореза на имовину подноси се на одговарајућем обрасцу прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09, 27/11 и 59/13) и на обрасцу прописаном овим правилником.

Дакле, основица пореза на имовину за 2014. годину за објекат пореског обвезника који не води пословне књиге, за који је том лицу настала пореска обавеза у 2013. години, али порез за 2013. годину није утврђен јер је пореска пријава први пут поднета у 2014. години, при чему се тај објекат налази на територији јединице локалне самоуправе која није утврдила просечну цену квадратног метра за ту врсту одговарајућих објеката у зони у којој се налази, из разлога што ни у тој зони ни у њеним граничним зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2013. године није било најмање

три промета те врсте одговарајућих објеката, једнака је основици пореза на имовину тог објекта за 2013. годину. Како право на утврђивање пореза на имовину за 2013. годину није застарело, то подразумева да надлежни орган јединице локалне самоуправе претходно утврђује порез на имовину (што значи и пореску основицу) за конкретни објекат за 2013. годину. На утврђивање основице пореза на имовину за објекат обвезника који не води пословне књиге за 2014. годину на наведени начин није од утицаја чињеница да се пореска основица за ту врсту објеката обвезника који не воде пословне књиге за 2013. годину утврђивала применом елемената (корисна површина, просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији општине, локација непокретности, квалитет непокретности) који су различити од елемената на основу којих се за 2014. годину утврђује порез на имовину.

Министарство финансија напомиње да се за утврђивање пореза на имовину за 2013. и 2014. годину за конкретни објекат обвезника који не води пословне књиге, за који је пореска обавеза том обвезнику настала у 2013. години, али је пореска пријава први пут поднета у 2014. години, пореска пријава подноси и на обрасцу ППИ-2 прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09, 27/11 и 59/13) и на обрасцу ППИ-2 прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13).

Међутим, ако је обавеза по основу пореза на имовину за објекат настала његовом изградњом у току 2014. године, што значи да за предметни објекат није утврђена пореска основица за 2013. годину (јер објекат није ни постојао), пореска основица за тај објекат за 2014. годину пореског обвезника који не води пословне књиге, који се налази на територији јединице локалне самоуправе која није утврдила просечну цену квадратног метра за ту врсту одговарајућих објеката у зони у којој се налази, из разлога што ни

у тој зони ни у њеним граничним зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2013. године није било најмање три промета те врсте одговарајућих објеката, једнака је основици пореза на имовину одговарајућег објекта обвезника који не води пословне књиге за 2013. годину, сходно површини објекта за који се порез утврђује. Министарство финансија напомиње да се у том случају пореска обавеза за 2014. годину утврђује за период од настанка пореске обавезе до истека 2014. године.

Одговарајућим објектом, по мишљењу Министарства финансија, сматра се објекат у истој зони, који по врсти одговара објекту за који се порез утврђује.

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

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

Дакле, за сврху утврђивања пореза на имовину, земљиште које је предмет опорезивања разврстава се у групе одговарајућег земљишта из члана 6а став 1. Закона: грађевинско земљиште; пољопривредно земљиште; шумско земљиште, при чему Законом није уређено шта се сматра грађевинским, пољопривредним, односно шумским земљиштем, имајући у виду да су ти појмови уређени одговарајућим системским законима.

С тим у вези, за давање мишљења по питању да ли је грађевинско земљиште и земљиште за које је у катастру уписана намена грађевинско земљиште изван грађевинског подручја, а како се наводи, „због постојања економског објекта пре двадесет година који сада не постоји, при чему то земљиште није

проглашено планом за грађевинско“, предметни захтев прослеђен је на надлежност Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, Београд, Немањина 22-26, као стручном обрађивачу закона којим су уређени планирање и изградња.

8. Елементи на основу којих се утврђује вредност непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге за сврху утврђивања пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00121/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује применом следећих елемената:

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

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да стопе пореза на имовину износе:

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%;
- 2) на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге – до 0,30%;
- 3) на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
(3) од 25.000.000 до 50.000.000 динара	порез из подтачке (2) + до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
(4) преко 50.000.000 динара	порез из подтачке (3) + до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Ако на једној згради или стану има више обвезника, право на умањење утврђеног пореза има сваки обвезник који у тој згради или стану станује, у висини сразмерној његовом уделу у праву на тој згради или стану у односу на износ за који се порез умањује, у складу са ставом 1. овог члана (члан 13. став 2. Закона).

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60m², који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп, а у којима станују само лица старија од 65 година, умањује се за 75% (члан 13. став 3. Закона).

Дакле, на висину пореске обавезе по основу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит.

Наиме, један од елемената за утврђивање пореске основице је просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност, при чему зоне одређује надлежни орган јединице локалне самоуправе према критеријумима прописаним чланом 6. став 3. Закона.

Стопе пореза на имовину утврђује скупштина јединице локалне самоуправе, при чему не могу бити више од максималног износа пореских стопа прописаних Законом. То значи да се одлуком скупштине јединице локалне самоуправе могу прописати

ниже стопе пореза на имовину од највише одговарајуће пореске стопе прописане Законом.

Такође, јединица локалне самоуправе овлашћена је да одлуком скупштине може (а не мора) вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње, применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта.

Министарство финансија напомиње да ће указивања из дописа изнова размотрити код наредних измена и допуна Закона.

9. Да ли је задужбина обвезник пореза на имовину на право својине на непокретности коју је без накнаде уступила другом лицу ради остваривања циљева због којих је задужбина основана, као и да ли задужбина треба да поднесе пореску пријаву за примљени поклон који чине право својине на непокретности и на покретним стварима ако сматра да има право на пореско ослобођење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00316/2014-04 од 23.6.2015. год.)

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

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим

су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

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

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

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, кад на непокретности у својини задужбине није у корист другог лица конституисано право, државина, односно коришћење из члана 2. став 1. тач. 2), 3) и 8) Закона, обвезник пореза на имовину на тој непокретности је задужбина, што

подразумева и кад је, како се наводи, задужбина ту непокретност без накнаде уступила другом лицу на неодређено време, ради остваривања циљева због којих је задужбина основана.

2. Према одредби члана 38. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права за чије утврђивање је поступак започет по прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдиће се применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе.

Порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року (члан 38. став 3. Закона).

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС, у даљем тексту: ЗПИ), која је била у примени од 12. априла 2011. године закључно са 29. мајем 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до б) овог закона, која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Право својине на непокретности садржано је у одредби члана 2. став 1. тачка 1) ЗПИ.

Поклоном, у смислу овог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1.

до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 5. ЗПИ).

Према одредби члана 14. став 1. Закона, која је у примени од 30. маја 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).

Одредбом члана 14. став 4. Закона прописано је да се поклоном, у смислу овог закона, не сматра:

1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. овог закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Према одредби члана 17. став 2. Закона, као и ЗПИ, пореска обавеза у односу на поклон настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми – даном пријема поклона.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано (члан 21. став 1. тачка 5а) ЗПИ, као и Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11, у даљем тексту: Закон о задужбинама и фондацијама), остваривањем општекорисног циља, у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права утврђују се решењем пореског органа, а плаћају у року од 15 дана од дана достављања решења (члан 40. став 1. Закона).

Према одредби члана 10. став 2. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“ бр. 88/10 и 99/11–др. закон, у даљем тексту: ЗОЗИФ), задужбина и фондација оснивају се актом о оснивању или уговором (у даљем тексту: оснивачки акт), састављеним у писменој форми.

Задужбина и фондација стичу својство правног лица даном уписа у Регистар (члан 29. став 1. ЗОЗИФ).

Задужбина и фондација не могу отпочети са деловањем пре уписа у Регистар (члан 29. став 2. ЗОЗИФ).

Према томе, на опорезивање поклона који чини право својине на непокретности који је задужбина примила по основу уговора закљученог почев од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана), а закључно са 29. мајем 2013. године, примењује се ЗПИ, а на поклон који чини право својине на непокретности који је задужбина примила по основу уговора закљученог од 30. маја 2013. године примењује се Закон.

С тим у вези, поклон права својине на непокретности у Републици Србији који је задужбина примила од својих оснивача у периоду од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим када се на тај пренос права својине на непокретности плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону.

Поклон права својине на непокретности у Републици Србији који је задужбина примила од својих оснивача од 30. маја 2013. године предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим у случајевима када се:

- на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону, или

- када стицање тог права чини приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Када је стицање права својине на непокретности предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, задужбина као поклонопримац и обвезник пореза на наслеђе и поклон, дужна је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза по том основу, на обрасцу ППИ-3. Пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон подноси се и када обвезник сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује

се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење по том основу утврђује решењем пореског органа (што значи и када се остварује применом одредбе члана 21. став 1. тачка 5а) Закона).

За остваривање пореског ослобођења из члана 21. став 1. тачка 5а) Закона потребно је да задужбина – поклонопримац и порески обвезник, испуни све прописане услове, а то су:

- да је конкретна задужбина основана ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине,
- да је конкретна задужбина регистрована у складу са законом,
- да је на поклон примила имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина основана.

3. Према одредби члана 14. став 2. ЗПИ, која је била у примени од 12. априла 2011. године закључно са 29. мајем 2013. године, 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 – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, на употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Употребљавано моторно возило, употребљавано пловило, односно употребљавани ваздухоплов, у смислу овог закона, јесте моторно возило, пловило, односно ваздухоплов које је најмање једанпут, у складу са прописима, било регистровано, уписано у прописани уписник, односно у регистар или евиденцију ваздухоплова, на територији Републике Србије (члан 14. став 4. ЗПИ).

Поклоном, у смислу овог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1.

до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 5. ЗПИ).

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из става 2. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 8. ЗПИ).

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и покривање расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 9. ЗПИ).

Одредбом члана 14. став 2. Закона, која је била у примени од 30. маја 2013. године, прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Према одредби члана 14. став 4. Закона, поклоном, у смислу овог закона, не сматра се:

- 1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- 2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Одредбом члана 14. став 6. Закона прописано је да се од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима наслеђе, односно поклон, и то:

- 1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- 2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано (члан 21. став 1. тачка 5а) ЗПИ, као и Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11, у даљем тексту: Закон о задужбинама и фондацијама), остваривањем општекорисног циља у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача,

заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Према томе, на опорезивање поклона који чини право својине на покретним стварима који је задужбина примила о основу уговора о поклону односно – ако уговор није закључен у писаној форми по основу пријема поклона, почев од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године, примењује се ЗПИ, а на поклон од 30. маја 2013. године примењује се Закон.

С тим у вези, поклон покретних ствари вредности 2.000.000 динара који је задужбина примила од својих оснивача на основу уговора о поклону закљученог од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године, а ако уговор није закључен у писаној форми – који је примила од 20. марта 2013. године закључно са 29. мајем 2013. године, предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим:

- када се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- када је поклоњен удео у правном лицу, хартије од вредности, мопед, мотокултиватор, трактор, радна машина, употребљавано пловило или употребљавани ваздухоплов на сопствени погон осим државног;

- за вредност поклона новца, права односно ствари из члана 14. став 2. ЗПИ примљених од истог лица у једној календарској години у вредности до 30.000 динара.

Поклон покретних ствари вредности 2.000.000 динара који је задужбина примила од својих оснивача на основу уговора о поклону закљученог од 30. маја 2013. године, а ако уговор није закључен у писаној форми – који је примљен од 30. маја 2013. године, предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим:

- када се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- када стицање тих ствари чини приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица;

- када је поклоњен удео у правном лицу, хартије од вредности, мопед, мотокултиватор, трактор, радна машина, државни ваздухоплов, односно ваздухоплов без сопственог погона;

- на поклон примљен новац, права односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона који је примљен од истог лица у једној календарској години – за вредност поклона до 100.000 динара.

Када је стицање новца, права односно ствари из чл. 14. став 2. ЗПИ, односно Закона, предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, задужбина као поклонопримац и обвезник пореза на наслеђе и поклон, дужна је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на том основу, на обрасцу ППИ-3. Пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон подноси се и када обвезник сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење по том основу утврђује решењем пореског органа (што значи и када се остварује применом одредбе члана 21. став 1. тачка 5а) Закона).

За остваривање пореског ослобођења из члана 21. став 1. тачка 5а) Закона потребно је да задужбина – поклонопримац и порески обвезник, испуни све прописане услове, а то су:

- да је конкретна задужбина основана ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине,

- да је конкретна задужбина регистрована у складу са законом,

- да је на поклон примила имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина основана.

10. Порески третман деобе наследничке заједнице између наследника првог наследног реда извршене у оставинском поступку

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00377/2013-04 од 23.6.2015. год.)

Према одредбама члана 38. ст. 1. и 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање је поступак започет по прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдиће се применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе. Порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року.

Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању (члан 17. став 1. Закона о порезима на имовину – „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, у даљем тексту: Закон).

Ако уговор о поклону, решење о наслеђивању, одлука суда, односно други правни основ преноса права из члана 14. Закона, нису пријављени у смислу члана 35. овог закона, или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђивање или поклон ствари, права или новца или признавање права која су предмет опорезивања према члану 14. Закона (члан 17. став 5. Закона).

Према одредби члана 14. став 1, у вези са чланом 2. став 1. Закона, која је била у примени дана 20. јуна 2012. године када је, како се наводи, решење о наслеђивању постало правоснажно, порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до б) Закона (право својине, односно право својине на грађевинском земљишту; право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, као и право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини), која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

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 – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности (члан 14. став 2. Закона).

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из члана 14. став 2. Закона, које наследник наслеђи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 8. Закона).

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона, 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.

Стицање имовине у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела, сматра се поклоном у смислу овог закона (члан 21. став 6. Закона).

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању) прописано је да први наследни ред чине оставиочеве потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Према одредби члана 12. став 1. Закона о наслеђивању, други наследни ред чине оставиочев брачни друг и оставиочеве родитељи и њихово потомство.

Према одредби члана 122. став 3. Закона о ванпарничном поступку („Сл. гласник СРС“, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 18/05, 85/12, 45/13–др. закон, 55/14 и 6/15), ако у поступку за расправљање заоставштине сви наследници споразумно предложе деобу и начин деобе, суд ће овај споразум унети у решење о наслеђивању.

Дакле, за опредељивање пореског третмана деобе наследничке заједнице између наследника који се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду, а која је извршена у оставинском поступку, при чему је решење о наслеђивању у коме је садржан и споразум о деоби постало правоснажно 20. јуна 2012. године, примењује се Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС).

Кад оставилац иза себе није оставио тестамент, на имовину коју у припадајућем делу наследе лица која се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду по законском реду наслеђивања, порез на наслеђе и поклон се не плаћа.

Физичка деоба наследничке заједнице извршена између наследника у оставинском поступку, а у сразмери са идеалним наследним деловима сваког од наследника (тј. када величина вредности која припада сваком од наследника после деобе одговара вредности његовог наследног дела пре деобе), са пореског

становишта не представља пренос и на њу се порез на наслеђе и поклон не плаћа.

Кад наследници који се међусобно налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања који су живели у засебним породичним домаћинствима пре смрти оставиоца и деобе наследства (у конкретном случају, син и две ћерке оставиоца) изврше физичку деобу наслеђене имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, при чему наследник који стиче имовину веће вредности од вредности његовог наследног дела пре деобе, не исплаћује накнаду наследнику који стиче имовину мање вредности, таква деоба са пореског становишта представља поклон на разлици између права стеченог деобом и припадајућег идеалног наследног дела, на који се порез на поклон плаћа. Наиме, стицање имовине у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела, сматра се поклоном у смислу закона којим се уређују порези на имовину.

11. Да ли је предмет опорезивања порезом на имовину закуп грађевинског земљишта површине преко 10 ари који је конституисан на период од 99 година?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 464-01-00236/2015-04 од 22.6.2015. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Дакле, право закупа грађевинског земљишта конституисано на период од 99 година није предмет опорезивања порезом на имовину.

12. Утврђивања пореза на имовину за грађевинско земљиште обвезнику који не води пословне књиге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00307/2015-04 од 9.6.2015. год.)

1. Према одредби члана 11. став 1. тач. 2) и 3) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон), стопе пореза на имовину износе:

– на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге – до 0,30%

– на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
(3) од 25.000.000 до 50.000.000 динара	порез из подтачке (2) + до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
(4) преко 50.000.000 динара	порез из подтачке (3) + до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према члану 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60м², који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп, а у којима станују само лица старија од 65 година, умањује се за 75% (члан 13. став 3. Закона).

Према томе, код утврђивања пореза на имовину за непокретности обвезника који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се за сваку непокретност засебно.

Наиме, да би се правилно утврдио порез на имовину потребно је да надлежни орган на утврђену пореску основицу примени прописану стопу пореза, а стопе пореза на имовину за земљиште могу се разликовати од стопа пореза за остале непокретности за које су обвезници лица која не воде пословне књиге. Поред тога, у складу са чланом 13. Закона, обвезник који не води пословне књиге има право на порески кредит – што значи да за стамбену зграду или стан у коме станује обвезник мора бити утврђен порез (а не само пореска основица) који се умањује по основу пореског кредита.

2. Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) и 3) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматра се земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго (члан 2. став 2. тачка 1) Закона).

Основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (члан 5. став 1. Закона).

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

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

Одредбом члана 6. став 3. Закона прописано је да зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

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

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

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

Према томе, код утврђивања пореза на имовину за грађевинско земљиште обвезнику који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се за сваку физичку целину земљишта засебно. Наиме, грађевинско земљиште у различитим зонама има различиту просечну цену квадратног метра, а право својине и право коришћења грађевинског земљишта површине до 10 ари није предмет опорезивања, те се пореска основица (што значи и пореска обавеза) за грађевинско земљиште истог обвезника које се налази у различитим зонама исте јединице локалне самоуправе, не може правилно утврдити сабирањем површина свих парцела које су на територији исте јединице локалне самоуправе.

Министарство финансија напомиње да је код опорезивања права својине или права коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари (у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта), реч о површини земљишта које представља физичку целину. Примера ради, ако је порески обвезник ималац права својине на грађевинском земљишту које чине две катастарске парцеле од којих је једна површине преко 10 ари, а друга површине мање од 10 ари, при чему се те катастарске парцеле међусобно граниче, па чине једну физичку целину, та целина (укупна површина те две парцеле) је предмет опорезивања порезом на имовину. Међутим, ако је порески обвезник власник земљишта које чине две катастарске парцеле од којих је једна површине преко 10 ари, а друга површине мање од 10 ари, при чему се те катастарске парцеле међусобно не граниче и налазе се у различитим зонама, у том случају предметне парцеле представљају посебне физичке целине (не сабира се њихова

површина), при чему је предмет опорезивања порезом на имовину само земљиште површине преко 10 ари.

13. Како се утврђује порез на имовину за непокретности за које је обвезник физичко лице – обвезник који не води пословне књиге?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00083/2015-04 од 9.6.2015. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Непокретностима, у смислу члана 1. става 1. Закона, сматрају се:

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

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

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

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 5. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

1) корисна површина;

2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина земљишта – његова укупна површина, а корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта).

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

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

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Вредност непокретности из члана 5. става 1. Закона, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%,

почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са Законом (члан 5. став 3. Закона).

Ако ни у граничним зонама из става 7. овог члана није било промета одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину те, односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину (члан 6. став 8. Закона).

Основица пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге у јединици локалне самоуправе која у складу са овим законом није одредила зоне једнака је основици пореза на имовину за текућу годину те, односно друге одговарајуће непокретности обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину (члан 6. став 9. Закона).

Утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара (члан 13. став 1. Закона).

Према томе, порез на имовину за непокретности за које је обвезник физичко лице – обвезник који не води пословне књиге, утврђује се множењем пореске основице (утврђене на напред наведени начин) и пореске стопе и потом се утврђени порез умањује за порески кредит – ако обвезник на порески кредит има право.

Министарство финансија напомиње да се физичком лицу – обвезнику који не води пословне књиге, порез на имовину утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе, на основу података из пореске пријаве и других података којима надлежни орган располаже. С тим у вези, ако обвезник сматра да

подаци којима располаже надлежни порески орган не одговарају чињеничном стању од утицаја на утврђивање пореза, потребно је да том органу пружи доказе за те чињенице.

14. Овлашћења јединица локалне самоуправе везана за утврђивање пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00144/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

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

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

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да стопе пореза на имовину износе:

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%;
- 2) на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге – до 0,30%;
- 3) на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
(3) од 25.000.000 до 50.000.000 динара	порез из подтачке (2) + до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
(4) преко 50.000.000 динара	порез из подтачке (3) + до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Ако на једној згради или стану има више обвезника, право на умањење утврђеног пореза има сваки обвезник који у тој згради или стану станује, у висини сразмерној његовом уделу у праву на тој згради или стану у односу на износ за који се порез умањује, у складу са ставом 1. овог члана (члан 13. став 2. Закона).

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60m², који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп, а у којима станују само лица старија од 65 година, умањује се за 75% (члан 13. став 3. Закона).

Домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице (члан 13. став 4. Закона).

Дакле, на висину пореске обавезе по основу пореза на имовину од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез, а када је у питању пореска обавеза обвезника који не води пословне књиге – на висину пореске обавезе утиче и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит.

Наиме, један од елемената за утврђивање пореске основице је просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност, при чему зоне одређује надлежни орган јединице локалне самоуправе према критеријумима прописаним Законом. Такође, стопе пореза на

имовину утврђује скупштина јединице локалне самоуправе, при чему не могу бити више од максималног износа пореских стопа прописаних Законом. То значи да се одлуком скупштине јединице локалне самоуправе могу утврдити ниже стопе пореза на имовину од највише одговарајуће пореске стопе прописане Законом (нпр. нижа стопа од 0,40% за непокретности обвезника који не води пословне књиге). Поред тога, јединица локалне самоуправе овлашћена је да одлуком скупштине може (а не мора) вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, умањити за амортизацију но стопи до 1% годишње, применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта.

Узимајући у обзир наведено, јединице локалне самоуправе овлашћене су да елементима прописаним Законом (зоне, пореске стопе, стопа амортизације) одреде оптимално пореско оптерећење по основу пореза на имовину.

Уједно, Министарство финансија напомиње да се предметни захтев сматра иницијативом за измену Закона, која ће бити размотрена код наредних измена и допуна Закона.

15. Да ли је пренос уз накнаду удела у правном лицу предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00145/2015-04 од 5.6.2015. год.)

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

- права својине на непокретности;
- права интелектуалне својине;
- права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног, као и
- права коришћења грађевинског земљишта.

Одредбом члана 8. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 5/09, у даљем тексту: Закон о изменама), која се примењује од 30.1.2009. године, у Закону о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07) у члану 23. став 1. брисана је тачка 3), према којој је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права био пренос уз накнаду удела у правном лицу и хартија од вредности.

Одредбом члана 24. Закона о изменама прописано је да ће се порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за пренос хартија од вредности и удела у правном лицу по основу уговора или другог акта закљученог до дана ступања на снагу овог закона, односно по основу одлуке суда која је постала правоснажна до дана ступања на снагу овог закона, утврдити и платити применом Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07).

Према одредби члана 44. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“ бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), имовину друштва, у смислу овог закона, чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва.

Основни (регистровани) капитал друштва је новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији (члан 44. став 3. Закона о привредним друштвима).

Улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима (члан 45. став 1. Закона о привредним друштвима).

Неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако овим законом за поједине форме друштава није другачије одређено (члан 45. став 3. Закона о привредним друштвима).

Лица која су оснивачким актом или на други начин преузела обавезу да уплате односно унесу у друштво одређени улог одговарају друштву за извршење те обавезе и у обавези су да накнаде штету која му је проузрокована пропуштањем или кашњењем извршења те обавезе (члан 46. став 1. Закона о привредним друштвима).

По основу преузете обавезе лица из члана 46. став 1. Закона о привредним друштвима стичу удео у друштву, односно акције друштва (члан 47. став 1. Закона о привредним друштвима).

Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. став 2. Закона о привредним друштвима).

Према томе, пренос уз накнаду удела у правном лицу по основу уговора закључених од 30. јануара 2009. године није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

На пренос уз накнаду права својине на непокретности по основу правног посла уз накнаду порез на пренос апсолутних права се плаћа, када се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност и када Законом није прописан основ за пореско ослобођење.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање, између осталог, по питању шта је предмет преноса уз накнаду: право својине на непокретности или удео у правном лицу. Наиме, правна природа правног посла не одређује се према називу који су уговорне стране дале конкретном правном послу, већ према правима и обавезама које из тог правног посла за уговорне стране произлазе. У том смислу, потребно је разликовати својински режим над привредним друштвом од својинског режима унутар привредног друштва. Ако је лице (физичко или правно) на име неновчаног улога у привредно друштво унело

право својине на непокретности, тим улагањем улагач је изгубио право својине на непокретности, а то право стекло је привредно друштво у које је улагање извршено (чиме је конкретна непокретност постала саставни део имовине тог друштва), а улагач је на име улога стекао акције или удео у друштву у које је улагање извршио. Имајући у виду да нико на другога не може пренети више права него што сам има, власник удела може правним послом пренети право својине на уделу, а привредно друштво може пренети право својине на својој непокретности (независно од основа њеног стицања, што подразумева и ако је стечена уношењем неновчаног улога) и као њен власник привредно друштво може дати изјаву о дозволи уписа права (тзв. *clausulu intabulandi*).

Министарство финансија напомиње да се капитални добитак који физичко лице оствари продајом удела у правном лицу, односно права својине на непокретности, опорезује порезом на капитални добитак у складу за законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

16. Да ли је Народна банка Србије обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини које су јој пренете на коришћење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00076/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 15. став 1. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13–исправка, 108/13 и 142/14, у даљем тексту: ЗОБС), порези се могу уводити само законом и то на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица.

Пореским законом морају бити утврђени предмет опорезивања, основица, обвезник, пореска стопа или износ, сва изузимања и олакшице од опорезивања, као и начин и рокови плаћања пореза (члан 15. став 2. ЗОБС).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 1) ЗПИ, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона.

Одредбом члана 39в став 1. ЗПИ прописано је да обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину (врши самоопорезивање) – најкасније до 31. марта пореске године.

Установе и јавне агенције и друге организације (укључујући и Народну банку Србије) чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које немају статус државног органа и организације, органа аутономне покрајине, односно органа јединице локалне самоуправе или јавног предузећа, односно друштва капитала, имају право коришћења на непокретним и покретним стварима у јавној својини које су им пренете на коришћење (члан 18. став 6. Закона о јавној својини – „Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14, у даљем тексту: ЗОЈС).

Према одредби члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14, у даљем тексту: ЗПППА), овај закон примењује се и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања но тим основама.

Одредбама члана 2а став 2. ЗПППА прописано је да код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза побројаних у тач. 1) до б) те одредбе.

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

Према одредбама члана 54. став 2. ЗПППА, утврђивање пореза обавља:

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

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

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

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

Према одредби члана 6. тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13–др. пропис и 125/14–др. пропис, у даљем тексту: Закон о финансирању локалне самоуправе), јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији, и то порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон.

Јединица локалне самоуправе у целисти утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. овог закона

почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона о финансирању локалне самоуправе).

Дакле, обвезник пореза на имовину прописан је ЗПИ, а наплата и контрола тог пореза је у надлежности јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез. Утврђивање пореза на имовину обавља самоопорезивањем обвезник који води пословне књиге (што значи и Народна банка Србије за непокретности за које је порески обвезник), односно надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно и непотпуно.

Применом члана 2. став 1. тачка 4), у вези са чланом 4. став 1. тачка 1) ЗПИ и чланом 18. став 6. ЗОЈС, Народна банка Србије јесте обвезник пореза за имовину за непокретности у јавној својини које су јој пренете на коришћење. Стога нема основа да Министарство финансија – Сектор за фискални систем, као стручни обрађивач ЗПИ, поступи по захтеву и надлежним локалним пореским администрацијама побројаним у Списку који је достављен у прилогу предметног захтева, наложи да Народну банку Србије престане да евидентира као обвезника пореза на имовину (јер за такво поступање не постоји основ прописан ЗПИ).

17. Шта се подразумева под надлежним органом који својим актом утврђује просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00263/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 8. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13 и

125/14–др. пропис), скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину стопе пореза на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину.

Према одредби члана 5 став 3. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом.

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

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Дакле, скупштина јединице локалне самоуправе искључиво је надлежна да донесе:

– одлуку којом се уређују стопе пореза на имовину, као и

– одлуку којом се уређује висина стопе амортизације за коју се умањује вредност непокретности (осим земљишта) обвезника пореза на имовину који не воде пословне књиге.

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, што значи да се надлежни орган одређује у складу са прописима којима се уређује локална самоуправа и општим актима конкретне јединице локалне самоуправе.

18. Право својине на земљишту површине преко 10 ари као предмет опорезивања порезом на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00208/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари, које се налази на територији Републике Србије.

Одредбом члана 2. став 2. тачка 1) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматра земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 1) Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 2. Закона).

Према томе, када је предмет опорезивања порезом на имовину право својине на земљишту површине преко 10 ари, реч је о површини земљишта које представља физичку целину, независно од:

- чињенице да ли земљиште као физичку целину чини једна или више катастарских парцела, односно њихових делова, које се међусобно граниче,

- броја пореских обвезника на земљишту које је предмет опорезивања (предмет опорезивања одређује површина земљишта преко 10 ари, а не број пореских обвезника за то земљиште).

19. Надлежност за утврђивање просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе као један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини основицу пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00347/2015-04 од 5.6.2015. год.)

У складу са одредбом члана 6. став 1. тачка 2) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност је један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини основицу пореза на имовину.

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до

30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Дакле, за утврђивање просечних цена одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе надлежна је јединица локалне самоуправе, а утврђује их актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

20. Да ли се објекат који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а фактички се користи за обављање трговинске делатности (на велико и мало), сматра објектом из члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00046/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Одредбом члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да је, изузетно од става 3. тог члана, вредност непокретности која чини основу пореза на имовину за складишне и стоваришне објекте – вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године

обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години.

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

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

По мишљењу Министарства финансија, складишним објектима, у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона, сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељени као објекти за складиштење, који се у целости користе за складиштење односно у делу корисне површине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона у којем се фактички користе за складиштење.

Део објекта који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а за који је фактички извршена промена намене тако да се користи као административни простор (канцеларије за административне послове, улаз за особље, гардероба за особље, санитарни простор, простор за паковање робе, простор за преузимање робе од стране купца и сл.) не сматра се складишним простором у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона.

Имајући у виду да је један од елемената за утврђивање вредности непокретности као основе пореза на имовину корисна површина објекта (а не његова запремина), ако објекат који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење чини једна етажа чија се корисна површина (као збир подних површина из члана 6. став 2. Закона) фактички користи за обављање трговинске делатности (на велико

и мало), такав објекат се не сматра складишним односно стоваришним објектом у смислу члана 7. став 4. тачка 8) Закона, па ни када су на тој јединој етажи – подној површини, а у функцији обављања трговинске делатности, постављене покретне ствари – носачи са полицама на којима се, поред робе која је непосредно доступна купцима, налази и роба намењена продаји у том објекту којом се попуњавају полице на којима се налази роба непосредно доступна купцима или за непосредну продају.

21. Када настаје обавеза по основу пореза на имовину у случају када по основу уговора о купопродаји привредно друштво стекне право својине на неизграђеном земљишту, али је у катастру непокретности то друштво уписало предбележбу коју је потом оправдало, а након тога права и обавезе из закљученог уговора уступи другом привредном друштву – свом зависном друштву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00036/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 10. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 74. став 1. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС, 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис, 44/99–др. пропис, у даљем тексту: ЗООО), уговор је закључен под условом ако његов настанак или престанак зависи од неизвесне чињенице.

Ако је закључен под одложним условом па се услов испуни, уговор делује од тренутка његовог закључења, осим ако из закона,

природе посла или воље страна не проистиче нешто друго (члан 74. став 2. ЗООО).

Према одредби члана 78. став 1. Закона о државном премеру и катастру („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 18/10, 65/13 и 15/15–УС, у даљем тексту: Закон о катастру), предбележба је упис којим се условно стичу, преносе, ограничавају или престају стварна права на непокретностима.

Одредбом члана 78. став 2. тач. 1) и 2) Закона о катастру, предбележба се врши на основу исправе за упис која не испуњава услове за коначан упис стварних права, и то:

1) ако приватна исправа, односно исправа о правном послу не садржи изјаву о дозволи уписа, а та изјава није дата ни у посебној исправи;

2) ако је изјава о дозволи уписа условна или орочена, а услов и рок нису испуњени.

Предбележба се оправдава отклањањем сметњи за упис стварних права које су постојале у тренутку уписа предбележбе, односно накнадним достављањем доказа о испуњењу услова или рока за упис стварних права (члан 79. став 1. Закона о катастру).

Оправдањем, предбележба постаје упис стварних права, са дејством од тренутка уписа предбележбе (члан 79. став 2. Закона о катастру).

Према томе, када је по основу уговора о купопродаји привредно друштво стекло право својине на неизграђеном земљишту, обавеза по основу пореза на имовину том привредном друштву настала је даном закључења уговора о купопродаји, независно од тога да ли је и када то земљиште уписано у катастру непокретности, односно да ли је и када стицалац права према закљученом уговору у катастру непокретности уписан као ималац права својине на том земљишту тј. да ли је на основу закљученог

уговора уписао право својине или предбележбу коју је потом оправдао.

Када привредно друштво које је по основу уговора о купопродаји стекло право својине на неизграђеном земљишту не раскине закључени уговор са продавцем већ, како се наводи, права и обавезе из закљученог уговора уступи другом привредном друштву (што значи и свом зависном друштву), даном закључења тог уговора привредном друштву - „новом“ стицаоцу је настала (а дотадашњем имаоцу права својине је престала) обавеза по основу пореза на имовину, независно од тога да ли је и када то земљиште уписано у катастру непокретности, односно да ли је и када „нови“ стицалац права према закљученом уговору у катастру непокретности уписан као ималац права својине на том земљишту.

22. Да ли је хидроелектрана, укључујући и бране са акумулацијом и машинска постројења у функцији производње електричне енергије – у целости или делом водни објекат у смислу одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00403/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Одредбом члана 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13) прописано је да се од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015.

године порез на имовину не плаћа на водно земљиште, као и на водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна дозвола не издаје у складу са законом којим се уређују воде, осим на објекте за узгој рибе (рибњаке).

Према томе, порез на имовину за 2014. и 2015. годину не плаћа се на водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна дозвола не издаје у складу са законом којим се уређују воде, осим на објекте за узгој рибе (рибњаке).

Да ли се објекат у целини или у одређеном делу сматра водним објектом или не (па и по питању да ли је хидроелектрана укључујући и бране са акумулацијом и машинска постројења у функцији производње електричне енергије – у целости или делом водни објекат), за давање мишљења надлежно је Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде, као стручни обрађивач Закона о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/10 и 93/12).

23. Ко је обвезник пореза на имовину у случају када се након закључења уговора о купопродаји непокретности одлуком суда која није постала правоснажна поништи предметни уговор?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00618/2014-04 од 5.6.2015. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) овог закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) овог закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) овог закона.

Према одредби члана 10. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према томе, када се порез на имовину плаћа на право својине на непокретности, на којој дође до промене пореског обвезника – имаоца права својине по основу уговора о купопродаји, даном закључења тог уговора престаје пореска обавеза лицу које је било власник непокретности, а настаје пореска обавеза (за будуће) лицу које је купило предметну непокретност.

Покретање поступка пред судом ради раскида или поништаја закљученог уговора о купопродаји непокретности (што подразумева и када је у том поступку донета првостепена одлука која није постала правоснажна) није од утицаја на измену обвезника пореза на имовину.

Имајући у виду да су правне последице поништења уговора такве да тај уговор престаје да важи од дана његовог закључења, ако се правоснажном судском одлуком на основу расправљања и спровођења доказног поступка, поништи уговор о купопродаји непокретности, даном правоснажности те одлуке долази до „успостављања стања пре закључења тог уговора“ што значи и до измене обвезника пореза на имовину као да уговор о купопродаји није био закључен.

24. Да ли је УФК СРЦ Ташмајдан обвезник пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00117/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према томе, установа је обвезник пореза на имовину на непокретности у Републици Србији на којој је ималац права својине ако, поред права својине, на тој непокретности није конституисано и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона у корист другог лица.

Када је на непокретности у Републици Србији, поред права својине једног лица, конституисано и право, коришћење или државина установе из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, обвезник пореза на имовину за ту непокретност је установа (а не ималац права својине).

С тим у вези, установа је обвезник пореза на имовину на непокретности у јавној својини, ако је:

- ималац права коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта, или
- ималац права коришћења или корисник непокретности у јавној својини, у складу са Законом о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14), или
- држалац непокретности у јавној својини, без правног основа.

25. Да ли привредно друштво за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом може да оствари право на

ослобођење од пореза на имовину за 2015. годину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-313/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на непокретности у јавној својини које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа.

Према одреди члана 2. тачка 5) Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13–исправка, 108/13 и 142/14, у даљем тексту: Закон о буџетском систему), корисници јавних средстава су директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода остварених у претходној пословној години, као и јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама.

Правилником о Списку корисника јавних средстава („Сл. гласник РС“, бр. 146/14), у Списак корисника јавних средстава у део II Корисници јавних средстава који нису укључени у систем кон-

солидованог рачуна трезора, а који припадају јавном сектору, тип корисника јавних средстава 7, укључена су, између осталих, и одређена привредна друштва за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са ивалдитетом, односно за радно оспособљавање и запошљавање инвалида.

Према мишљењу Управе за трезор број: 422-00-878-2/14-001-005 од 9. априла 2014. године „Остали корисници јавних средстава – тип КЈС 7 су субјекти који не припадају општем нивоу државе, али припадају јавном сектору, као делу националне економије, над којима Република Србија, Аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у органу управљања. Наведени субјекти самостално остварују приход на тржишту, не финансирају се из буџета као корисници буџетских средстава, односно нису обухваћени Законом или одлукама о буџету као директни, односно индиректни корисници буџетских средстава и сагласно томе, као корисници, нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора.“

Према томе, нема законског основа да привредно друштво за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом које је индиректни корисник буџетских средстава, а у списку је корисника јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора који припадају јавном сектору (тип КЈС 7), као обвезник пореза на имовину, применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за 2015. годину.

26. Да ли се плаћа порез на поклон код физичке деобе наслеђене имовине извршене у оставинском поступку између пет законских наследника који се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду кад наследници изврше физичку деобу наслеђене

имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00922/2013-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон), која се примењује од 30. маја 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедни улог, депозит у банци, новчано потраживање, право интелектуалне својине, право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима (члан 14. став 2. Закона, који се примењује од 30. маја 2013. године).

Према одредби члана 14. став 6. Закона, која се примењује од 30. маја 2013. године, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

- 1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- 2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наслеђи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона, 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.

Порез на поклон не плаћа поклонопримац на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник поклонодавац одрекао наслеђа (члан 21. став 1. тачка 4) Закона).

СТИЦАЊЕ ИМОВИНЕ У ОСТАВИНСКОМ ПОСТУПКУ ПРИЈЕМОМ УСТУПЉЕНОГ НАСЛЕДНОГ ДЕЛА СМАТРА СЕ ПОКЛОНОМ У СМISЛУ ОВОГ ЗАКОНА (члан 21. став 6. Закона).

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15) прописано је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Ако оставиочево дете не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (унуци оставиочеви), а кад неки од оставиочевих унука не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (праунуци оставиочеви) и тако редом све докле има оставиочевих потомака (члан 10. Закона о наслеђивању).

Сматра се да наследник који се одрекао наслеђа никада није ни био наследник (члан 213. став 3. Закона о наслеђивању).

Према одредби члана 122. став 3. Закона о ванпарничном поступку („Сл. гласник СРС“, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 18/05–др. закон, 85/12, 45/13–др. закон, 55/14 и 6/15), ако у поступку за расправљање заоставштине сви наследници споразумно предложе деобу и начин деобе, суд ће овај споразум унети у решење о наслеђивању.

Одредбом члана 38. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13) прописано је да ће се порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање је поступак започет но прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдити применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе.

Према ставу 3. тог члана, порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона

или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02- др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12-УС) да је пријављена у прописаном року.

Према томе, кад оставилац иза себе није оставио тестамент, на имовину коју у припадајућем законском делу наследе лица која се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду, порез на наслеђе и поклон се не плаћа. С тим у вези, у конкретном случају, на наслеђе по 1/5 заоставштине које иза оставиоца остваре његових пет законских наследника првог наследног реда (супруга и четири ћерке), порез на наслеђе се не плаћа.

Физичка деоба наследничке заједнице извршена између наследника у сразмери са идеалним наследним деловима сваког од наследника (тј. кад величина вредности која припада сваком од наследника после деобе одговара вредности његовог наследног дела пре деобе), са пореског становишта не представља промет и на њу се порез на наслеђе и поклон не плаћа, независно од тога да ли је деоба извршена у оставинском поступку или по правоснажности решења о наслеђивању.

Међутим, кад наследници изврше физичку деобу наслеђене имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, при чему наследник који стиче имовину веће вредности од вредности његовог наследног дела пре деобе, не исплаћује накнаду наследнику који стиче имовину мање вредности, таква деоба са пореског становишта представља поклон на разлици између права стеченог деобом и припадајућег идеалног наследног дела, на који се порез на поклон плаћа, осим у случају постојања законског основа за ослобођење од тог пореза.

С тим у вези, имајући у виду да се ћерка у односу на мајку налази у првом наследном реду по законском реду наслеђивања, применом члана 21. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон) порез на поклон се не плаћа на имовину коју ћерка/ћерке стекну поклоном од своје мајке, па и кад је тај поклон учињен физичком деобом наслеђене имовине између њих (уколико је супруга оставиоца уједно и мајка његових ћерки), која је извршена у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, тако што је мајка стекла имовину мање вредности од вредности њеног наследног дела пре деобе, а ћерка/ћерке које ту имовину стичу од мајке на име тог стицања не исплаћују накнаду мајци.

Такође, применом члана 21. став 1. тачка 4) Закона порез на поклон не плаћа се ни на имовину коју је конкретни наследник стекао физичком деобом наследничке заједнице у вредности већој од припадајућег наследног дела – ако би тај део наследио иза пок. оца – да се наследник који му је тај део уступио одрекао наслеђа. Имајући у виду да наследни део оставиоцевог детета које неће да наследи наслеђују његова деца (унуци оставиочеви), а кад неки од оставиочевих унука не може или неће да наследи, његов део наслеђују његова деца (праунуци оставиочеви) и тако редом све докле има оставиочевих потомака, произлази да се право на пореско ослобођење по том основу може остварити под условом да оставиочево дете – наследник који тај део уступа другом наследнику, нема потомке који могу и хоће да наследе.

Министарство финансија напомиње да се, почев од 30. маја 2013. године, од опорезивања порезом на поклон изузимају новац, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које поклоно-примац прими на поклон од конкретног лица – за вредност поклона до 100.000 динара у једној календарској години. Имајући у виду да у захтеву није наведено да ли је порески поступак започет пре или од 30. маја 2013. године, односно да ли је и када надлежни

орган сазнао за наслеђе и поклон у конкретном случају, одговор је сачињен под претпоставком да је пореска обавеза настала даном правоснажности решења о наслеђивању од 30. маја 2013. године или касније.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган цени чињенице од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на наслеђе и поклон, односно на постојање права на пореско ослобођење (што подразумева и да ли је физичка деоба наслеђене имовине учињена у сразмери са идеалним наследним деловима, који наследници су деобом стекли имовину веће а који имовину мање вредности, да ли би наследници наследили део имовине другог наследника – да се тај други наследник одрекао наслеђа, да ли је решење о наслеђивању постало правоснажно закључно до 29. маја 2013. године или након тог датума и, с тим у вези, који закон се примењује на утврђивање пореза на наслеђе и поклон, односно колика је вредност новца, права и ствари која се изузима од опорезивања порезом на поклон – за поклон примљен од истог поклонопримца у једној календарској години ...).

27. Захтев за ослобођење од пореза на имовину за кућу за становање или за њено разврставање у друкчију зону од прве зоне у коју је разврстана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00090/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

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

Према члану 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује применом следећих елемената:

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

Према одредби члана 6. став 2. Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина, а корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта).

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана представљају делове територије јединице

локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу (у даљем тексту: зоне).

Јединица локалне самоуправе дужна је да на својој територији одреди најмање две зоне у складу са ставом 3. овог члана (члан 6. став 4. Закона).

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

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

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

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;

- 3) шумско земљиште;
- 4) станови;
- 5) куће за становање;
- 6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 7) гараже и гаражна места.

Ослобођења од пореза на имовину прописана су чланом 12. Закона и чланом 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13).

Према томе, ослобођење од пореза на имовину може се остварити само када за то постоји законски основ. Нема законског основа да се обвезник пореза на имовину ослободи тог пореза из разлога што се, како се наводи, кућа за становање налази у ужој градској зони у улици са уздужним нагибом преко 15%, са једносмерним режимом саобраћаја, без изграђеног тротоара, са коловозом који је у лошем стању, што је у улици забрањен саобраћај за теретна возила, што се смеће ретко износи ...

На висину пореске обавезе по основу пореза на имовину за кућу за становање обвезника који не води пословне књиге од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит. Уз претпоставку да је јединица локалне самоуправе донела и објавила акт о зонама и о просечним ценама квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама – до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, пореска основица за кућу за становање је вредност те куће која се добија множењем њене корисне површине и просечне цене квадратног метра кућа за становање у зони у којој се конкретна кућа налази (у даљем тексту: просечна цена квадратног метра). Ако је скупштина јединице локалне самоуправе на чијој територији се конкретна кућа налази у складу са чланом 5. Закона донела одлуку о висини стопе амортизације за коју се умањује вредност

непокретности обвезника који не воде пословне књиге, вредност куће за становање која чини пореску основицу утврђена применом корисне површине и просечне цене квадратног метра умањује се и за амортизацију.

Нема законског основа да се основица пореза на имовину за кућу за становање која се налази у првој зони утврди применом просечне цене квадратног метра кућа за становање у зони која није прва.

28. а) Да ли опорезивање порезом на имовину права својине на стамбеној згради – кући за становање зависи од врсте тврдог материјала од кога је објекат изграђен?

б) Када се обавеза пореза на имовину утврђује за кућу за становање чији је једини власник физичко лице, шта чини корисну површину тог објекта за сврху утврђивања вредности те непокретности?

в) Ако је кућа за становање објекат, који је јединствена употребно–економска целина, оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа, а други ниво није оспособљен за коришћење јер не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом да би се тај део објекта могао користити (нпр. зидови нису измалтерисани, нема електричне и водоводне инсталације, нема уграђену столарију...) и његово коришћење фактички није омогућено или отпочело, да ли је настала обавеза пореза на имовину за тај други ниво објекта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00065/2015-04 од 5.6.2015. год.)

а) Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС,

47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Према томе, право својине на стамбеној згради – кући за становање, као непокретном објекту на територији Републике Србије, конституисано у корист физичког лица, предмет је опорезивања порезом на имовину, независно од врсте тврдог материјала од кога је тај објекат изграђен (камен, цигла, блокови, мешовити материјал ...).

б) Основица пореза на имовину за непокретност пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (члан 5. став 1. Закона).

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

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

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина земљишта – његова укупна површина, а корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта).

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

Дакле, почев од 1. јануара 2014. године, основица пореза на имовину за објекат физичког лица – пореског обвезника који не води пословне књиге за који је пореска обавеза настала, је вредност објекта која се утврђује применом елемената корисне површине објекта и просечне цене квадратног метра одговарајућих објеката у зони у којој се налази објекат за који се утврђује порез, под условом да је јединица локалне самоуправе до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез објавила те просечне цене. Вредност непокретности може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта – ако је скупштина јединице локалне самоуправе у складу са чланом 5. Закона утврдила и објавила одлуку о висини стопе амортизације за коју се умањује вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину.

Имајући у виду да је корисна површина објекта – збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта), када се пореска обавеза утврђује за кућу за становање чији је једини власник физичко лице, корисну површину тог објекта чини збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидо-

ва објекта искључујући површине балкона, тераса, лођа и неадаптираних таванских простора. То значи да се и површина просторија које су делом испод нивоа земље, као и површина степенишног простора који је унутар спољних зидова објекта, укључује у корисну површину конкретне куће за становање.

в) Обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин (члан 10. Закона).

Према томе, ако је кућа за становање објекат који је јединствена физичка и функционална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом, што је чини принципијелно оспособљеном за коришћење, за њу је пореска обавеза настала независно од чињенице да ли се користи цела, њен део или се не користи.

Међутим, ако је кућа за становање објекат који је јединствена употребна – економска целина оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа, а други ниво није оспособљен за коришћење јер не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом да би се тај део објекта могао користити (на пример, зидови нису измалтерисани, нема електричне и водоводне инсталације, нема уграђену столарију ...) и његово коришћење фактички није омогућено или отпочело, а употребна дозвола за објекат није издата, по мишљењу Министарства финансија пореска обавеза за тај део није настала. У сваком конкретном случају надлежни орган јединице локалне самоуправе утврђује чињенично стање из кога опредељује да ли је пореска обавеза настала.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Остваривање права на пореске олакшице по основу улагања у основна средства за пољопривреднике који су обвезници пореза на додату вредност и воде пословне књиге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-111/2015-04 од 19.6.2015. год.)

Опорезивање прихода по основу самосталне делатности уређено је одредбама чл. 31. до 51. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон).

Одредбом члана 31. став 1. Закона прописано је да се приходом од самосталне делатности сматра приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних

услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности, према одредби члана 32. став 1. Закона, је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (у даљем тексту: предузетник).

Одредбом става 2. члана 32. Закона прописано је да обвезник пореза из става 1. овог члана по основу прихода од пољопривреде и шумарства је физичко лице – носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима који уређују ту област и које води пословне књиге у складу са чланом 43. став 2. овог закона.

Према одредбама члана 33. ст. 1. и 2. Закона, опорезиви приход од самосталне делатности је опорезива добит, ако тим законом није друкчије одређено, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија ако предузетник води двојно књиговодство, односно у складу са прописом из члана 49. овог закона ако предузетник води просто књиговодство, на начин утврђен Законом.

Одредбом члана 39. Закона прописано је да порески подстицаји по основу улагања у основна средства у сопствену регистровану делатност и по основу улагања у складу са прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике, признају се предузетницима под условима и на начин како се признају правним лицима по закону којим се уређује порез на добит правних лица. У том смислу, према одредбама чл. 48а и 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02–др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14), које су важиле до 31. децембра

2012. године, односно до 31. децембра 2013. године, обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственом власништву за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, односно наведених у другом акту обвезника и код улагања у основна средства за обављање одређених делатности, признаје се право на порески кредит под условима и на начин прописан тим законом.

Предузетници су дужни да воде пословне књиге и да у њима исказују пословне промене на начин одређен Законом, с тим да пословне књиге воде по систему простог књиговодства, у складу са овим законом или по систему двојног књиговодства у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија (члан 43. ст. 1. и 2. Закона).

Предузетници који воде пословне књиге по систему простог или двојног књиговодства састављају годишњи порески биланс (члан 50. став 1. Закона). Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности („Сл. гласник РС“, бр. 23/14) уређени су начин умањења обрачунатог пореза за улагања у основна средства за обављање сопствене регистроване делатности обвезника и исказивање износа пореског кредита који се користи по том основу.

Одредбом члана 19. Закона о пољопривреди и руралном развоју („Сл. гласник РС“, бр. 41/09 и 10/13–др. закон) прописано је да ради спровођења и праћења пољопривредне политике, евидентирања пољопривредних газдинстава и породичних пољопривредних газдинстава, као и ради вођења аналитике и статистике за потребе Министарства, у Управи се води Регистар пољопривредних газдинстава (у даљем тексту: Регистар). Пољопривредник може бити уписан у Регистар као носилац или члан само једног породичног пољопривредног газдинства (члан 20. став 2. тог закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, физичко лице које са становишта опорезивања прихода физичких лица, по основу прихода од пољопривреде и шумарства има статус предузетника као физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима који уређују ту област и које води пословне књиге по систему простог или двојног књиговодства у складу са чланом 43. став 2. Закона, има право на порески подстицај по основу улагања у основна средстава за обављање пољопривредне делатности, под условима и на начин утврђен Законом и Законом о порезу на добит правних лица. С тим у вези, Министарство финансија сматра да порески подстицај по основу улагања у основна средстава, сходно наведеним законима, може да оствари предузетник – физичко лице које обавља делатност пољопривреде и које је уписано у одговарајући регистар у складу са прописима који то уређују, независно од тога да ли је делатност (пољопривреде и шумарства) коју обавља регистровао код надлежног органа.

2. Шта може да се употреби као доказ о висини умањења нето прихода према одредбама Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору за сврху утврђивања годишњег пореза на доходак грађана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-229/2015-04 од 19.6.2015. год.)

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

статистике, у складу са одредбом члана 87. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон).

Физичким лицима која су обвезници годишњег пореза на доходак грађана за 2014. годину, а којима је у тој години вршено умањење нето прихода према одредбама Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 108/13), за потребе утврђивања годишњег пореза на доходак грађана – доходак за опорезивање умањује се за износ за који је у 2014. години извршено умањење нето прихода.

Као доказ о висини умањења нето прихода, обвезници годишњег пореза на доходак грађана, којима је у 2014. години вршено умањење нето прихода према одредбама Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору, могу да приложе потврду или другу исправу на којој је исплатилац прихода из јавног сектора исказао износ за који је извршио умањење нето прихода тог лица, односно порескоправни акт којим је порески орган утврдио износ разлике за уплату по основу умањења нето прихода. Наиме, сагласно одредбама члана 43. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14), чињенице у пореском поступку утврђују се на основу доказа, с тим да се као доказ могу употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

3. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по основу зараде и подношење пореске пријаве у случају када страном физичко лице, као упућени радник, по основу обављања рада на територији Републике Србије остварују зараду од иностраног послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-558/2015-04 од 19.6.2015. год.)

Према наводима из дописа, страна физичка лица која су у радном односу код иностраног послодавца – страног правног лица („компанија добављач“), као упућени радници послата су на рад у Републику Србију ради обављања послова на територији Републике Србије за потребе домаћег правног лица („компанија корисник“), а на основу више конкретних типских међукомпанијских уговора о особљу, закључених између тих правних лица („компанија добављач“ и „компанија корисник“) у периоду од 2006. до 2013. године. Та физичка лица (упућени радници) не заснивају радни однос са домаћим правним лицем („компанија корисник“) коме се пружају услуге стављања особља на располагање, већ остају у радном односу код својих послодаваца – страног правног лица („компанија добављач“) који им исплаћују зараде. Поред тога, наводи се да домаће правно лице („компанија корисник“) не исплаћује зараде страним физичким лицима – упућеним радницима, већ по основу поменутих уговора о пружању услуга стављања особља на располагање плаћа страним правним лицима накнаду за пружене услуге која обухвата износ зарада, јавних намета и других трошкова за упућено лице које инострани послодавац („компанија добављач“) има за то лице, или су у вези са тим лицем.

Сагласно одредбама чл. 7. и 8. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон, у

даљем тексту: Закон) обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за приход остварен на територији Републике и у другој држави, као и нерезидент Републике за доходак остварен на територији Републике.

Према одредби члана 107. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12 и 114/12–УС), која је била у примени до 30. маја 2013. године, физичко лице, односно обвезник који остварује зараде 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 други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

Одредбом члана 100а став 2. Закона, која је у примени од 1. јануара 2014. године, прописано је да ако исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку, обавезу утврђивања и плаћања пореза самоопорезивањем има обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, као и у другом случају када исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку.

У случају када страном физичко лице које као упућени радник обавља рад за потребе домаћег правног лица и за свој рад који обавља на територији Републике Србије остварује зараду од свог иностраног послодавца са којим има закључен уговор о раду, а то примање (зарада) не пада на терет сталне пословне јединице и физичко лице на територији Републике Србије борави у периоду који укупно не прелази 183 дана (ако су кумулативно испуњена сва три наведена услова сходно уговору о избегавању двоструког опорезивања са земљом чији је резидент страном правно лице),

такво примање (зарада) тог физичког лица не подлеже опорезивању порезом на доходак грађана у Републици Србији. Међутим, у случају кад нису кумулативно испуњени услови из уговора о избегавању двоструког опорезивања односно у случају кад не постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, а физичко лице (нерезидент) послове обавља (ради) на територији Републике Србије, у тим случајевима овакав приход (зарада) физичког лица – упућеног радника подлеже опорезивању порезом на доходак грађана у Републици Србији.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из предметног захтева, упућени радник у радном односу код иностраног послодавца (који је упућен на рад у Републику Србију ради обављања послова на територији Републике Србије за потребе домаћег правног лица, при чему са тим домаћим правним лицем не заснива радни однос нити домаће правно лице исплаћује зараду упућеном раднику, већ сагласно међукомпанијском уговору о особљу плаћа страном правном лицу накнаду за пружене услуге која обухвата износ који у обрачунском смислу представља збир износа зараде, јавних намета и других трошкова за упућено лице које инострани послодавац има за то лице, или су у вези са тим лицем) дужан је да сам обрачуна и уплати порез по основу зараде коју остварује од свог послодавца који је страном правно лице, осим у случају када је уговором о избегавању двоструког опорезивања друкчије уређено (тј. уколико Република Србија нема право опорезивања) и да надлежном пореском органу према месту свог пребивалишта, односно боравишта поднесе пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу. Пореска пријава подноси се на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника за приход примљен _____ 20__ године, који је прописан Правилником о обрасцу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима

од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 77/13), односно до 1. јануара 2014. године подносила се 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, који је био прописан Правилником о обрасцу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 11/05).

4. Иницијатива за покретање поступка за оцену уставности и законитости одредаба члана 3. и 5. Правилника о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак

(Мишљење Министарства финансија, бр. 010-00-3/2015-04 од 15.6.2015. год.)

Министарство финансија је размотрило иницијативу за покретање поступка за оцену уставности и законитости одредаба чл. 3. и 5. Правилника о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак („Сл. гласник РС“, бр. 38/01, у даљем тексту: Правилник), коју је Будимир Јовковић из Београда поднео Уставном суду, који је писмом УО-238/2013 од 10. фебруара 2015. године иницијативу доставио Министарству финансија ради давања одговора.

С тим у вези дајемо

ОДГОВОР

I

Будимир Јовковић из Београда поднео је иницијативу за оцену уставности и законитости одредаба чл. 3. и 5. Правилника,

наводећи да су поменуте одредбе Правилника директно супротне одредбама члана 79. ст. 2. и 3. 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, 18/10, 50/11, 91/11–УС и 93/12) којима у остваривању права на пореско ослобођење није утврђен облик ограничења наведен у чл. 3. и 5. Правилника. Своје становиште подносилац иницијативе образлаже позивајући се на члан 72. став 1. Закона о порезу на доходак грађана, којим је дефинисан појам капиталног добитка као прихода који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду, при чему, сагласно ставу 5. тог члана закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене права, удела, односно хартија од вредности и њихове набавне цене усклађене према одредбама тог закона. С тим у вези наводи да је „у делу закона којим је уређено пореско ослобођење јасно и недвосмислено прописано“ да се обвезник, који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, ослобађа пореза на остварени капитални добитак, с тим да ће се обвезнику који у року од 12 месеци од дана продаје непокретности средства остварена продајом непокретности уложи за поменуте намене, извршити повраћај плаћеног пореза на капитални добитак, сагласно ст. 1. и 2. члана 79. Закона о порезу на доходак грађана.

Подносилац иницијативе даље наводи да је одредбом става 3. члана 79. Закона о порезу на доходак грађана прописано да министар ближе уређује критеријуме за остваривање права на пореско ослобођење из става 1. тог члана закона. С тим у вези износи своје становиште да је „овлашћење министара финансија сведено на могућност да донесе подзаконски акт којим би, према правној природи таквог акта и његовог места у хијерархији позитивних прописа, могли бити утврђени само критеријуми – односно ближе одређен начин остваривања права на пореско ослобођење“, имајући у виду да је само право на пореско

ослобођење већ прописано чланом 79. став 1. Закона о порезу на доходак грађана, на начин да су прописана три услова који треба да буду кумулативно испуњени за остваривање пореског ослобођења (да су средства остварена продајом непокретности уложена у решавање стамбеног питања; да су средства уложена у решавање стамбеног питања обвезника и чланова његове породице, односно домаћинства; да је улагање извршено у року од 90 дана од дана продаје прве непокретности). У том контексту, подносилац иницијативе указује да је Правилником прописано да се право на пореско ослобођење остварује улагањем средстава од продаје непокретности у одговарајућу стамбену површину, према седећим критеријумима: за самца – до 45m² и за сваког наредног члана породичног домаћинства – још по 20m².

На бази тих навода, подносилац иницијативе дефинише своје становиште у смислу да наведеним одредбама Правилника „грубо су повређена права свих пореских обвезника који су једну стамбену непокретност продали и за остварена средства купили другу непокретност којом такође решавају исто стамбено питање своје и чланова своје породице, ако је површина тих непокретности већа од површине прописане у члану 3. Правилника“. У прилог наведеном схватању подносилац иницијативе оцењује да је прописивањем означених ограничења „доступљено супротно утврђеним уставним начелима којима се гарантује мирно уживање својине и других имовинских права“ и да је „нарушен принцип уставности и законитости као модела по коме се сва права и обавезе дефинисане Уставом могу утврђивати једино законом, а само ближе уређивати подзаконским актима сагласно закону“. С тим у вези, подносилац иницијативе износи своје мишљење да оспорене одредбе Правилника нису у сагласности са законом, а како према одредби члана 195. став 1. Устава сви општи акти морају бити у сагласности са законом, то онда наведене одредбе нису у сагласности ни са Уставом, па предлаже да Уставни суд размотри поднету иницијативу и утврди

да одредбе чл. 3. и 5. Правилника нису у сагласности са Уставом и законом.

II

Сматрамо да нема основа да се прихвати иницијатива за покретање поступка за оцену уставности и законитости одредаба чл. 3. и 5. Правилника.

Одредбом члана 91. став 1. Устава Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06, у даљем тексту: Устав) прописано је да средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују се из пореза и других прихода утврђених законом. Обавеза плаћања пореза и других дажбина, сагласно ставу 2. тог члана Устава, је општа и заснива се на економској моћи обвезника.

Република Србија, сагласно члану 97. тачка 6. Устава, уређује и обезбеђује порески систем. С обзиром да одредбе Устава не садрже ограничења за законодавца у погледу уређивања односа у пореској области, ни у квалитативном ни у квантитативном смислу, право је законодавца да, водећи пореску политику, изналази најцелисходнија решења у погледу прописивања случајева у којима се признају пореске олакшице и ослобођења. Законодавац је, наравно, увек дужан да се стара о томе да законодавним решењима не чини повреде уставних начела и других одговарајућих уставних одредаба, односно уставног система у целини.

Одредбом члана 1. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС и 93/12, у даљем тексту: Закон) прописано је да се опорезивање дохотка грађана уређује искључиво овим законом. Сагласно ставу 3. тог члана Закона, пореска ослобођења и олакшице могу се уводити само тим законом.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се капиталним добитком сматра приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) стварних права на непокретностима.

Обвезник који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, сагласно одредби члана 79. став 1. Закона, ослобађа се пореза на остварени капитални добитак. Уколико обвезник у року од 12 месеци од дана продаје непокретности, средства остварена продајом непокретности уложи за намене из става 1. члана 79. Закона, сагласно ставу 2. тог члана закона извршиће се повраћај плаћеног пореза на капитални добитак. Одредбом члана 79. став 3. Закона прописано је да министар финансија ближе уређује критеријуме за остваривање права на пореско ослобођење из става 1. овог члана.

Дакле, неспорно је да је правни основ за доношење подзаконског акта садржан у одредби члана 79. став 3. Закона, из које следи непосредно и изричито овлашћење министра финансија за његово доношење. Сагласно томе, Правилником се ближе уређују критеријуми за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак из члана 79. Закона, за обвезника пореза на капитални добитак који средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства.

Одредбом члана 3. Правилника, прописано је да се право на пореско ослобођење, у смислу члана 79. Закона, остварује улагањем средстава од продаје непокретности у одговарајућу стамбену површину, према следећим критеријумима:

- за самца – до 45m²;
- за сваког наредног члана породичног домаћинства – још по 20m².

Одредбом члана 5. став 1. Правилника прописано је да обвезник који у решавање стамбеног питања уложи средства остварена продајом непокретности која су већа од тржишне вредности одговарајуће стамбене површине из члана 3. овог правилника, ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак остварује сразмерно односу између средстава остварених продајом непокретности и тржишне вредности одговарајуће стамбене површине из члана 3. овог правилника. Тржишну вредност одговарајуће стамбене површине у смислу става 1. овог члана утврђује надлежни порески орган према месту где се налази непокретност којом се решава стамбено питање (став 2. тог члана Правилника).

Имајући у виду да је одредбом члана 1. став 3. Закона прописано да се пореска ослобођења и олакшице могу увести само тим законом, Министарство финансија указује да су систем и политика пореских олакшица и ослобођења, као пореских подстицаја, увек одређени економском и социјалном политиком земље израженом кроз одговарајући закон и у функцији су остваривања одређених циљева те политике. Сходно томе, уставни принципи равноправности и забрана дискриминације не подразумева апсолутну једнакост грађана (чиме би економска и социјална политика земље као инструмент за остваривање одређених циљева, била лишена сваког смисла), већ гарантују једнакост у оквиру исте категорије правних субјеката, односно исте врсте права.

С тим у вези, не може се са становишта повреде уставних принципа једнакости и забране дискриминације, доводити у питање могућност да се прописом нижим од закона ближе уреди остваривања права на ослобођење од плаћања пореза (за сва лица која испуне Законом прописане услове за остваривање тог права), уређивањем критеријума за остваривање права на ослобођење од пореза на капитални добитак у случају решавања стамбеног питања обвезника и чланова његове породице, односно домаћинства. Наиме, Правилник је донет на основу одредбе члана

79. став 3. Закона, из које следи непосредно и изричито овлашћење министра финансија да ближе уреди критеријуме за остваривање права на пореско ослобођење. Дакле, није спорно да је Законом прописано овлашћење да се подзаконским актом уреде критеријуми за остваривање права на пореско ослобођење које је прописано Законом, а законодавац их је уредио у виду површине стамбене јединице која се за потребе остваривања права на пореско ослобођење сматра оптималном.

Наиме, уређивање критеријума односи се и на параметре у погледу површине (стамбене јединице) која се, искључиво за пореске сврхе у вези са остваривањем права на пореско ослобођење по основу капиталног добитка од продаје непокретности, сматра одговарајућом за решавања стамбеног питања (за самца – до 45m², а за сваког наредног члана породичног домаћинства – још по 20m²). С тим у вези, неоснована су указивања подносиоца иницијативе да се прописаном одговарајућом површином обвезник ограничава у мирном уживању својине и других имовинских права стечених на основу закона, с обзиром да параметри у погледу површине стамбене јединице која се сматра одговарајућом морају бити тумачени у контексту јасног законског одређења да у прописивању права на пореско ослобођење, као изузетка од општег правила опорезивања, законодавац у начелу ужива широко поље процене у избору мера и метода којима намерава да постигне легитимни циљ и није ни у квалитативном ни у квантитативном смислу ограничен у погледу уређивања односа у пореској области, што се конкретно односи и на ограничење обима до кога се право на пореско ослобођење може остварити (конкретно, у смислу одговарајуће стамбене површине).

Из наведеног је јасно да критеријуми из чл. 3. и 5. Правилника ни на који начин не лимитирају обим права својине на непокретности којом се решава стамбено питање, нити задиру у својинска или друга имовинска права субјекта, већ само представљају критеријум за опорезивање прихода свих пореских обвезника који се нађу у истој правној ситуацији (конкретно, да

користе ослобођење од плаћања пореза по основу капиталног добитка у случају када решавају своје стамбено питање или стамбено питање чланова своје породице, односно домаћинства).

У вези са схватањем подносиоца иницијативе да су одредбе чл. 3. и 5. Правилника у супротности са законом, указујемо да сврха норми чл. 3. и 5. Правилника јесте уређење критеријума за остваривање права на пореско ослобођење, па наведене одредбе Правилника као такве не могу ни бити у супротности са законом имајући у виду да члан 79. став 3. Закона представља правни основ за уређивање критеријума за остваривање права на пореско ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак.

Сходно наведеном, јасно је да нема основа за прихватање оцене и становишта подносиоца иницијативе да су одредбама чл. 3. и 5. Правилника повређене уставне одредбе о забрани дискриминације и о мирном уживању својине и других имовинских права стечених на основу закона (чл. 21. и 58. Устава), као и уставне одредбе које се односе на хијерархију домаћих општих правних аката и законитост аката и радњи државних органа (чл. 195. и 198. Устава).

На основу изнетог сматрамо да нема основа за покретање поступка за оцену уставности и законитости одредаба чл. 3. и 5. Правилника, те предлагемо да Уставни суд не прихвати поднету иницијативу.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Молба да се изврши отпис камате обрачунате на основу контроле обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 401-00-1763/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања пореског обвезника, осим доприноса за обавезно социјално осигурање, у смислу члана 115. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14, у даљем тексту: ЗПППА), може донети Влада на предлог министра, и то само за пореског обвезника који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања.

Сагласно ставу 2. члана 115. ЗПППА, Влада може, на предлог министра, уз претходну сагласност јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи на које се примењује овај закон, донети одлуку о делимичном или потпуном отпису тих јавних прихода, пореском обвезнику који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања.

Према ставу 4. поменутог члана, Пореска управа решењем ће отписати дуг по основу пореза и споредних пореских давања када се стекну услови из члана 22. ст. 2 и 4. ЗПППА (ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, као и у ситуацији ако имовина пословно неспособног или одсутног физичког лица није довољна да се намири дуг по основу пореза) и члана 23. став 2. ЗПППА (отписује се неплаћена пореска обавеза пореског обвезника – правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкротством), као и у другим случајевима прописаним законом.

Чланом 75. став 1. ЗПППА прописано је да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

На дуговани порез и споредна пореска давања, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости (члан 75. став 2. ЗПППА).

Сагласно претходно наведеном, према одредбама ЗПППА није предвиђена могућност отписа камате, односно могућност ослобађања плаћања камате.

2. Надлежност за одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које донесе јединица локалне самоуправе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-619/2014-04 од 29.6.2015. год.)

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

Одредбом члана 2а став 1. ЗПППА, прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама.

Сагласно ставу 2. истог члана ЗПППА, код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које донесу организационе јединице

Пореске управе, односно против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесу јединице локалних самоуправа у пореском поступку за изворне јавне приходе из става 1. овог члана;

4а) брисана („Сл. гласник РС“, бр. 47/13);

5) брисана („Сл. гласник РС“, бр. 53/10);

6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 1а), 7б), 9), 11б), 12) и 13а)–13д), чл. 161, 164. и 167–171. ЗПППА.

Према члану 160. тачка 7б) ЗПППА, Пореска управа одлучује по правним лековима уложеним против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесе јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. ЗПППА.

Одредбом члана 42. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 93/12) прописано је да поступак по правним лековима уложеним против пореских управних аката, које до 31. децембра 2012. године донесу јединице локалних самоуправа за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11 и 2/12–исправка), окончаће надлежни другостепени органи тих јединица локалне самоуправе.

Сагласно претходно наведеном, по правним лековима уложеним против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесе јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе из члана 2а став 1. ЗПППА одлучује Пореска управа.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу награде за рад коју суд исплаћује физичким лицима која су на основу судске наредбе ангажована као судски вештаци

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-89/2015-04 од 19.6.2015. год.)

Одредбом члана 6. тачка 17) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада). Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду, сагласно тачки 18) тог члана закона.

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

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са

законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. Закона о доприносима),

Доприносе за лица која остварују награду за рад као судски вештаци, која са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање има третман уговорене накнаде, сагласно одредби члана 57. Закона о доприносима, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате те накнаде. Наиме, приликом исплате накнаде за сваки појединачно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује доприносе на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, а сагласно одредбама чл. 99. и 101. 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, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон).

Дакле, на приход који, у виду награде за вештачење, физичко лице оствари на основу свог радног ангажовања на обављању послова сталног судског вештака, обрачунавају се и плаћају припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање сагласно Закону о доприносима, и то допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање независно да ли је лице осигурано по другом основу (радни однос, самостална делатност), а за лице које није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање. То значи да у предметном случају допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа за судског вештака који је осигуран као запослени, за лице које није осигурано по другом основу и за лице које је старосни пензионер, а допринос за обавезно здравствено осигурање обрачунава се и плаћа само за лице које није осигурано по другом основу.

У делу захтева који се односи на давање мишљења о примени Правилника о накнади трошкова у судским поступцима („Сл. гласник РС“, бр. 57/03 и 69/11), предмет је прослеђен Министарству правде као ресорно надлежном.

УМАЊЕЊЕ НЕТО ПРИХОДА ЛИЦА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

1. Надлежност Пореске управе везано за примену Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-161/2015-04 од
19.6.2015. год.)*

Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 108/13, у даљем тексту: Закон) примењује се на све исплате које су тим законом дефинисане као зарада, односно друга примања запослених у јавном сектору, а које су извршене почев од 1. јануара 2014. године закључно са 31. октобром 2014. године, независно за које месеце (период) је исплата извршена.

Исплатилац прихода, сагласно члану 4. став 1. Закона, дужан је да обрачуна, обустави и на прописани уплатни рачун

буџета Републике Србије пренесе збир разлика за уплату обрачунатих за свако лице запослено у јавном сектору истога дана када овим лицима исплаћује умањени нето приход. С тим у вези, у случају када код истог исплатиоца прихода запослени истовремено остварује зараду и друго примање, тај исплатилац, сагласно одредби члана 3. Правилника о начину умањивања нето прихода запосленог у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 115/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник), врши умањење посебно за нето зараду, а посебно за нето друго примање запосленог. Дакле, када је запослени истовремено остварио зараду и друго примање (као уговорену накнаду за рад) код истог исплатиоца прихода, умањење нето зараде и нето другог примања изнад износа прописаног Законом, исплатилац прихода у складу са прописима требало је да изврши посебно за нето зараду, а посебно за нето друго примање (тј. без сабирања тих износа).

С тим у вези, сабирање нето прихода (нето зараде и нето другог примања независно од тога да ли су остварени од истог или различитих исплатилаца прихода), у циљу утврђивања евентуалне разлике за уплату нето прихода, врши надлежна организациона јединица Пореске управе која решењем налаже физичком лицу да износ те разлике уплати на прописани рачун буџета Републике Србије у року од 30 дана од дана пријема решења. Наиме, сагласно одредбама ст. 2. и 3. члана 4. Закона, ради утврђивања да ли је запосленом у јавном сектору нето приход умањен према одредбама Закона, по истеку календарског тромесечја, а најкасније до 15. у првом месецу наредног календарског тромесечја, Пореска управа контролише да ли је за претходно

календарско тромесечје нето приход запослених у јавном сектору умањен у складу са Законом и ако Пореска управа утврди да запосленом у јавном сектору нето приход није умањен према одредбама Закона, утврдиће разлику за уплату нето прихода. Ако је у претходном календарском тромесечју нето приход који је остварио запослени у јавном сектору од исплатиоца прихода већи од умањеног нето прихода, Пореска управа решењем налаже физичком лицу да износ разлике за уплату нето прихода уплати на прописани рачун буџета Републике Србије у року од 30 дана од дана пријема решења (став 4. тог члана Закона).

Сходно томе, имајући у виду наводе из предметног дописа у вези са конкретном притужбом, мишљење Министарства финансија је да је поступање филијале Пореске управе која је донела решење о умањењу нето прихода, сагласно одредбама Закона и Правилника.

У вези са наводима које су изнети у допису у погледу различитог поступања филијала Пореске управе код примене Закона у истој правној ситуацији, Министарство финансија указује да се у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности Министарства финансија објављују (на интернет странама овог министарства и Пореске управе) акти – објашњења, мишљења, инструкције, упутства – које даје министар надлежан за послове финансија, односно лице које он овласти и који су обавезујући за поступање Пореске управе у примени тих прописа.

Иначе, Министарство финансија напомиње да је сагласно одредбама члана 13. Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава („Сл. гласник РС“, бр.

116/14), Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору престао да важи 1. новембра 2014. године, с тим да изузетно, код корисника јавних средстава који до 1. новембра 2014. године нису исплатили плате и друга стална примања за месец октобар 2014. године и раније месеце, Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору примењиваће се и после 1. новембра 2014. године, закључно са исплатом плате односно другог сталног примања за месец октобар 2014. године.

ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман зараде из радног односа коју, радом на територији Кине, оствари резидент Кине – српски држављанин упућен на рад у Кину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01567/2014-04 од 26.6.2015. год.)

Како се наводи, порески обвезник је српски држављанин, запослен код српског послодавца, упућен на рад у Кину. Порески обвезник од 2011. године борави и ради на територији Кине, док му приход за рад у Кини исплаћује српски послодавац. Према потврди о резидентности коју је пореском обвезнику издао надлежни орган Кине, порески обвезник се, за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, сматра пореским резидентом Кине за 2013. годину.

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

Резидент Републике, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

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

2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години (члан 7. став 2. Закона).

Сходно члану 8. Закона, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике.

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

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

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

II. Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Народне Републике Кине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/97, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1998. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Народне Републике Кине.

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

Уговор, у члану 15. (Радни однос) у ставу 1, прописује:

„1. Зависно од одредаба чл. 16, 18, 19, 20. и 21. овог уговора, зараде, накнаде и друга слична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Кине) оствари из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, само у Кини) осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији). Ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) таква примања која се у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).“

Суштина наведеног решења које, у конкретном случају, предвиђа опорезивање зараде само у Кини је да ће Кина имати искључиво право опорезивања зараде из радног односа (без обзира на то ко је исплатилац зараде – у конкретном случају, резидент Републике Србије) само ако се радни однос (рад) физички обавља у Кини, односно само ако се делатност у односу на коју се исплаћује зарада, обавља у Кини, тј. ако је запослено лице физички присутно у Кини ради обављања радног односа што је, у конкретном случају, на основу података из предметног дописа, неспорна чињеница.

Министарство финансија посебно указује да се наведено тумачење Уговора базира на чињеници да је физичко лице које остварује зараду радом на територији Кине, неспорно, резидент Кине. Ово из разлога јер то закључујемо на основу навода из предметног дописа (у којем се не наводи да је та чињеница оспорена од стране надлежних органа Републике Србије).

Имајући у виду наведено, зарада коју, радом на територији Кине, оствари резидент Кине опорезује се само у Кини (у свему у складу са домаћим пореским законодавством Кине).

Наведено се односи на цедуларно опорезивање зараде исплаћене током године, као и на опорезивање годишњим порезом на доходак грађана.

2. Порески третман дивиденди које домаће правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу из СР Немачке које је оснивач домаћег правног лица – исплатиоца дивиденди

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-322/2014-04 од 18.6.2015. год.)

I. Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 (испр.) 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13 (испр.), 108/13, 57/14, 68/14–др. закон у 5/15–усклађени дин. износи, у даљем тексту: ЗПДГ) у члану 61. став 1. тачка 2) прописује да се дивиденде и учешће у добити сматрају приходом од капитала који се, сходно члану 64. став 1. ЗПДГ, опорезује пореском стопом од 15%.

Члан 107а став 1. ЗПДГ прописује да код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента (у конкретном случају, дивиденди које остварује резидент СР Немачке) исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, резидента СР Немачке) и да је он стварни власник прихода (у конкретном случају, дивиденди).

II. Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Савезне Републике Немачке,

Министарство финансија напомиње да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16, поред осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и

потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор у члану 3. (Опште дефиниције) став 1. под г) прописује да: „израз „друштво“ означава:

– у случају Југославије – организацију удруженог рада и друго правно лице подложно опорезивању;

– у случају Савезне Републике Немачке – правно лице или лице које се сматра правним лицем за потребе опорезивања.“

Уговор, у члану 8. (Опорезивање добити од улагања у југословенску организацију удруженог рада), прописује:

„Добит коју оствари резидент Савезне Републике Немачке по основу свог улагања у југословенску организацију удруженог рада може се опорезивати у Југославији. Тако разрезан порез не може бити већи од 15 одсто од те добити.“

Позивање на добит од улагања у југословенску организацију удруженог рада, у данашњим околностима, односи се на привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити, као пореског обвезника – резидента, из члана 1. став 1. и члана 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон у 142/14, у даљем тексту ЗПДПЛ) односно да, у конкретном случају, суштина (постојање привредног друштва или предузећа ... Републике Србије) треба да има примат над формом (непостојање бивше југословенске организације удруженог рада која је, у данашњим условима, променила правни облик и назив).

С тим у вели, Министарство финансија указује да је, у члану 11. став 2. Уговора, израз „дивиденде“, практично, дефинисан искључиво у односу на СР Немачку јер, у време закључења Уговора, у тадашњој СФР Југославији није било могућности за оснивање акционарских компанија, па се због тога нису ни могле остваривати дивиденде као приход од акција, услед чега је у, циљу пореског захватања аналогних пореских прихода остварених од

стране резидената СР Немачке, усвојено решење садржано у претходно цитираној одредби члана 8. Уговора.

Истовремено, сходно члану 3. (Опште дефиниције) став 2. Уговора, када држава уговорница (у конкретном случају, Република Србија) примењује овај уговор, сваки израз који није дефинисан Уговором има значење према закону те државе (у конкретном случају, Републике Србије) који се односи на порезе на које се овај уговор примењује, услед чега дивиденде које, у данашње време, физичко лице – резидент СР Немачке остварује од привредног друштва... (из члана 1. став 1. и члана 2. ЗПДПЛ) – резидента Републике Србије, треба да буду квалификоване као „приход од капитала“ из члана 61–64. ЗПДГ, на који се (приход) примењују одредбе члана 8. Уговора.

Из наведеног произилази да не стоје наводи немачке стране (који су пренети у предметном захтеву) о потреби, у конкретном случају, примене члана 22. (Остали доходак) став 1. Уговора који предвиђа да се делови дохотка резидента државе уговорнице (у конкретном случају, резидента СР Немачке) без обзира где настају, о којима се не говори у претходним члановима овог уговора, опорезују само у тој држави (у конкретном случају, само у СР Немачкој).

Ово из разлога јер се о предметном дохотку (дивидендама које у Републици Србији оствари резидент СР Немачке), како је то претходно објашњено, говори у члану 8. Уговора.

Имајући у виду наведено, дивиденде које у Републици Србији, у сваком конкретном случају, оствари резидент СР Немачке, опорезују се порезом по одбитку по пореској стопи од 15 одсто од бруто износа дивиденди.

Исплатилац прихода дужан је да, у име и за рачун резидента СР Немачке, обрачуна и обустави дужни порез по одбитку и исти уплати на прописани рачун.

Имајући у виду наведено, приход који нерезидентни обвезник (физичко лице – резидент СР Немачке) оствари од

резидентног правног лица по основу исплате дивиденди опорезује се у Републици Србији пореском стопом од 15%.

3. Порески третман капиталног добитка оствареног од стране нерезидентног привредног друштва – правног лица из Канаде, по основу продаје удела у резидентном привредном друштву другом нерезидентном привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-235/2014-04 од 8.6.2015. год.)

Како се наводи у конкретном случају, привредно друштво са седиштем у Канади („Продавац“) је једини оснивач друштва са ограниченом одговорношћу са седиштем у Републици Србији („Друштво“). Намера продавца је да свој целокупни удео (тј. 100% удела у основном капиталу) у Друштву пренесе уз накнаду на друго привредно друштво са седиштем у Канади („Купац“), уз напомену да Друштво (чији су удели предмет отуђења) не поседује непокретност (односно нема нити једну непокретност у свом власништву).

И. Члан 40. став 5. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон) прописује да се на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава и плаћа порез но стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сходно члану 40. став 7. Закона, поред осталог, нерезидентно правно лице (у конкретном случају, резидент

Канаде) – прималац прихода из ст. 5. и 6. овог члана (у конкретном случају, по основу капиталног добитка) дужан је да надлежном пореском органу, у општини на чијој територији се налази седиште привредног друштва у којем нерезидентно правно лице има удео или хартије од вредности који су предмет продаје, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана остваривања прихода (у конкретном случају, капиталног добитка) на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Пореска пријава подноси се на Обрасцу ППКДЗ који је прописан Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе које по основу капиталних добитака и по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари остварује нерезидентни обвезник („Сл. гласник РС“, бр. 56/13).

Надлежни порески орган, на захтев нерезидента (у конкретном случају, правног лица – резидента Канаде) односно његовог пореског пуномоћника, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици (члан 40а став 4. Закона).

Сходно наведеном, нерезидентно правно лице, односно његов порески пуномоћник подноси надлежној организационој јединици Пореске управе (у општини на чијој територији се налази седиште привредног друштва у којем нерезидентно правно лице има уделе који су предмет продаје) захтев за издавање потврде да, у конкретном случају, нема обавезу плаћања пореза на капитални добитак, са приложеном документацијом којом то доказује (потврдом о резидентности, позивањем на одговарајући члан уговора о избегавању двоструког опорезивања – у конкретном случају, члан 13. став 5. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Канадом) на основу којег се порез на капитални добитак не плаћа у Републици Србији.

Потврду надлежне организационе јединице Пореске управе да подносилац захтева (у конкретном случају, резидент Канаде) нема обавезу плаћања пореза (на капитални добитак)

нерезидентно правно лице, односно његов порески пуномоћник прилаже банци код које је отворио нерезидентни рачун у Републици, на основу које банка (у складу са одговарајућим одредбама Закона о девизном пословању) врши трансфер новца на рачун нерезидентног правног лица у иностранству.

II. Између Републике Србије и Канаде закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 6/12, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2014. године.

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

Уговор, у члану 13. (Капитални добитак), поред осталог, прописује:

„1. Доходак и добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретних ствари које припадају сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак предузећа државе уговорнице од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају или од покретних ствари које служе за коришћење тих бродова или ваздухоплова опорезује се само у тој држави.

4. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења акција или упоредивих интереса који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

5. Добитак од отуђења било које имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2, 3. и 4. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Истовремено, у Протоколу (који чини саставни део Уговора), у вези са чланом 13. став 4. Уговора, прецизирано је да се: „подразумева да израз „упоредиви интереси“ укључује интерес у партнерству или трусту.“

С обзиром на изнето, Министарство финансија указује да би, у конкретном случају, у циљу примене решења из члана 13. став 4. Уговора (односно, испуњености услова за опорезивање капиталног добитка Републици Србији) требало утврдити следеће:

1) да ли се израз „упоредиви интереси“, поред интереса у партнерству или трусту, односи и на уделе у друштву са ограниченом одговорношћу, у вези са чим је наш одговор позитиван (са напоменом да одредба из Протокола само потврђује да наведени израз укључује интересе у партнерству или трусту, али да, истовремено, не искључује уделе у друштву са ограниченом одговорношћу);

2) да ли се ради о капиталном добитку од отуђења удела који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у Републици Србији, при чему би требало установити однос између непокретности и вредности целокупне имовине привредног друштва, и то без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком на непокретност о којој је, у конкретном случају, реч), што, на основу података из предметног захтева, није случај (јер друштво, уопште, не поседује непокретност).

Имајући у виду наведено, посебно околности да (из претходно наведених разлога) нису испуњени услови за примену члана 13. став 4. Уговора, односно за опорезивање капиталног добитка у Републици Србији, у конкретном случају који се наводи у захтеву, а сходно наведеном члану 13. став 5. Уговора, уколико нерезидентно правно лице (нерезидентно привредно друштво – порески резидент Канаде) оствари приход (капитални добитак) продајом другом нерезидентном правном лицу (нерезидентном привредном друштву – пореском резиденту Канаде) удела у резидентном привредном друштву, при чему резидентно привредно друштво не поседује непокретности у Републици Србији, право опорезивања капиталног добитка припада само држави резидентности продавца, односно само Канади.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, Министарство финансија указује да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивање капиталног добитка само у Канади), неопходно да (сходно члану 40а став 2. Закона) нерезидентно правно лице из Канаде (у складу са законом којим се уређује порески поступак у пореска администрација) исплатиоцу прихода приложи потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Канаде), потписану и оверену од стране надлежних органа Канаде (на основу члана 3. Опште дефиниције, став 1. тачка (9) Уговора, то је министар за државне приходе, односно министров овлашћени представник). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу који је

прописан Правилником о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Сл. гласник РС“, бр. 80/10) или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Канаде).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења, примениће се домаћи порески пропис, односно решење из члана 40. став 5. Закона.

Имајући у виду наведено, капитални добитак који нерезидентно правно лице (нерезидентно привредно друштво – порески резидент Канаде) оствари од другог нерезидентног правног лица (нерезидентног привредног друштва – пореског резидента Канаде) по основу продаје удела у резидентном привредном друштву, при чему резидентно привредно друштво не поседује непокретности у Републици Србији, опорезује се само у Канади.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈА

1. Да ли грађевинске објекте и земљиште у власништву АД „Слободна зона Пирот“, који служе за обављање делатности корисника зоне, треба евидентирати у пословним књигама на рачуну 022 – Грађевински објекти и 020 – Земљиште или на рачуну 024 – Инвестиционе некретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-538/2015-16 од 30.6.2015. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 6. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14) прописано је да се на рачуну 020 – *Пољопривредно и остало земљиште*, исказује земљиште по набавној вредности, односно фер вредности у складу са рачуноводственом политиком, МРС 16: *Некретности, непројектована и опрема* и осталим релевантним МРС, док се на

рачуну 022 – *Грађевински објекти* исказују грађевински објекти који се признају у складу са МРС 16.

Према подацима који су наведени у предметном захтеву, финансијски извештаји АД „Слободна зона Пирот“ улазе у консолидовани финансијски извештај матичне фирме Тигар а.д. У захтеву је такође наведено да је основна делатност овог привредног друштва обезбеђење простора за обављање делатности у оквиру слободне зоне, као и да оно магацине води по набавној вредности на одговарајућем рачуну групе 02 (022 – *Грађевински објекти*), у складу са усвојеном рачуноводственом политиком.

Овим путем Министарство финансија указује на примену МРС 16: *Некрећнине, њоспиројења и оџрема*, и то параграф 7. овог стандарда, којим је ближе уређено да се набавна вредност/цена коштања неке некретнине, постројења и опреме признаје као средство ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи повезане са тим средством приливати у ентитет; и

(б) се набавна вредност/цена коштања тог средства може поуздано одмерити.

Министарство финансија би желело, такође, да укаже и на примену МРС 40: *Инвестиционе некрећнине*, тачније параграф 7. овог стандарда, којим је прописано следеће:

„7 Инвестициона некретнина се држи у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог. Стога, инвестиционе некретнине генеришу токове готовине углавном независно од других средстава ентитета. Овим се прави разлика између инвестиционих некретнина и некретнина које користи власник. Производња или набавка робе или услуга (или коришћење некретнине у административне сврхе) генерише токове готовине који се могу приписати не само некретнинама, него и другим средствима која се користе у процесу производње или набавке. МРС 16 – *Некрећнине, њоспиројења и оџрема* се примењује на некретнине које користи власник.“

Имајући у виду претходно наведено, а према подацима из предметног захтева, мишљење Министарства финансија је да се у конкретном случају ради о основним средствима која су у власништву АД „Слободна зона Пирот“ и служе за обављање основне делатности овог правног лица (поред пружања услуга шпедиције и транспорта). Самим тим, Министарство финансија сматра да нема сметњи да наведена средства буду вреднована у складу са МРС 16: *Некрећнине, постојећа и опрема* и раније усвојеним рачуноводственим политикама друштва, уз евидентирање у пословним књигама сходно Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14) на рачунима 020 – *Пољопривредно и остало земљиште* и 022 – *Грађевински објекти*.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у предметном захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Да ли банке које немају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), па самим тим ни за потребе Народне банке Србије и то обелодањују у Напоменама уз финансијске извештаје, имају обавезу да саставе и доставе консолидоване финансијске извештаје Агенцији за привредне регистре?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-602/2015-16 од 26.6.2015. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона,

разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 27. став 1. Закона прописано је да правна лица која имају контролу (контролно, односно матично правно лице) над једним или више правних лица (подређено, односно зависно правно лице), у складу са овим законом и са захтевима МСФИ, обавезна су да састављају, приказују, достављају и обелодањују консолидоване финансијске извештаје.

Наведеним чланом 27. Закона предвиђени су изузеци од обавезе састављања консолидованих финансијских извештаја и то у случају када вредност имовине и укупних пословних прихода групе не прелази половину критеријума за мало правно лице у смислу члана 6. став 3. Закона и када је матично правно лице истовремено зависно у вишој економској целини, осим ако његово матично правно лице има седиште у иностранству.

У складу са параграфом 4. МСФИ 10: *Консолидовани финансијски извештаји*, матични ентитет нема обавезу да презентује консолидоване финансијске извештаје ако испуњава све услове који следе:

(1) он је зависан ентитет у потпуном власништву или зависан ентитет у делимичном власништву другог ентитета и сви његови власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа, су обавештени и не противе се томе да матични ентитет не презентује консолидоване финансијске извештаје;

(2) његовим дужничким или власничким инструментима се не тргује на јавном тржишту (домаћа или инострана берза или

ванберзанско тржиште, укључујући и локално и регионално тржиште);

(3) он није поднео нити је у поступку подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији за сврхе емитовања било које класе инструмената на јавном тржишту; и

(4) његов крајњи или било који од његових међу матичних ентитета припрема консолидоване финансијске извештаје који су доступни за јавну употребу и који су у складу са МСФИ.

Имајући у виду одредбе члана 27. Закона о рачуноводству, мишљење Министарства финансија је да су банке, које су истовремено матична правна лица, у обавези да саставе консолидоване финансијске извештаје и да их, за потребе јавног објављивања у Агенцији за привредне регистре, доставе у складу са овим законом.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима који су изнети у предметном захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Обавеза састављања ванредног финансијског извештаја о спроведеној статусној промени од 5. маја 2015. године којом је привредно друштво А припојено привредном друштву Б

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-592/2015-16 од 11.6.2015. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона,

разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 2. тачка 11) Закона о рачуноводству прописано је да се „ванредни финансијски извештај саставља у случајевима статусних промена, ... и то са стањем на дан који претходи дану уписа статусне промене, ... Ванредни финансијски извештај обухвата: Биланс стања и Биланс успеха“.

Чланом 17. овог закона прописана је додатна обавеза вршења пописа правним лицима и предузетницима и у случају настанка статусне промене.

Сагласно члану 25. став 4. Закона, правно лице је дужно да састави ванредне финансијске извештаје у случајевима предвиђеним овим законом и то са стањем на дан који претходи дану уписа статусне промене.

У складу са одредбама члана 33. став 4. Закона, правна лица, односно предузетници који састављају ванредне финансијске извештаје дужни су да их доставе Агенцији за привредне регистре, ради јавног објављивања, у року од 60 дана од дана на који се ти извештаји састављају.

Имајући у виду наведено, а са аспекта примене Закона о рачуноводству, мишљење Министарства финансија је да привредно друштво Б (стицалац – правни субјект који наставља да постоји) нема обавезу да састави ванредне финансијске извештаје и да их, ради јавног објављивања, достави Агенцији за привредне регистре, већ ову обавезу има искључиво привредно друштво А, које је припајањем привредном друштву Б (стицалац), престало да постоји као правни субјект.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у предметном захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи (Сл. гласник РСв, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

4. Начин достављања документације из члана 34. Закона о рачуноводству која носи ознаку „строго поверљиво“, односно којом врстом тајне (државна, војна, службена или сл.) мора бити означен документ да би се исти у Регистру финансијских извештаја третирао као тајни документ, као и да ли се и шта у оваквим случајевима објављује у Регистру финансијских извештаја уместо тајног документа – допис обвезника или акт надлежног државног органа о проглашавању одређеног документа за тајни?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-562/2015-16 од 3.6.2015. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 34. Закона прописано је да су правна лица дужна да, уз редовне и консолидоване годишње финансијске

извештаје из члана 33. овог закона, доставе у оригиналу Агенцији за привредне регистре (у даљем тексту: АПР):

1) одлуку о усвајању редовних, односно консолидованих годишњих финансијских извештаја;

2) одлуку о расподели добити, односно покрићу губитка по редовном годишњем финансијском извештају, ако је одлучено да се добит распоређује, односно да се врши покриће губитка;

3) годишњи извештај о пословању у складу са овим законом.

Чланом 36. Закона прописано је да је АПР дужан да податке из потпуних и рачунски тачних финансијских извештаја и документацију из чл. 33. и 34. овог закона, јавно објави на интернет страници у року од 60 дана од дана пријема потпуног и рачунски тачног финансијског извештаја правног лица, односно предузетника. Финансијске извештаје и документацију из чл. 33. и 34. овог закона, у којима правна лица и предузетници нису отклонили утврђене недостатке, АПР је дужан да јавно објави, на својој интернет страници као непотпуне и рачунски нетачне, у пуном или скраћеном садржају, и то најкасније до 31. октобра наредне године за извештајну годину.

Имајући у виду наведено, као и чињеницу да Законом о рачуноводству нису уређена питања поверљивости података, а с обзиром да се ради о финансијским извештајима и документацији који су опште намене и достављају се ради јавног објављивања, према мишљењу Министарства финансија, у случају поверљивих података треба поступити у складу са Законом о тајности података („Сл. гласник РС“, бр. 104/19), односно у складу са прописима који уређују питања тајности података.

Министарство финансија би желело, овом приликом, такође, да укаже да, према нашем разумевању, АПР свакако не би требало да прихвати као тајни документ који има ознаку „пословна тајна“, додељену од стране самог правног лица, обвезника Закона о рачуноводству, јер би се на тај начин обесмислиле одредбе Закона

у делу који се односи на достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и остале Законом прописане документације. Самим тим, Министарство финансија сматра да је неопходно да правно лице достави АПР-у обавештење уз одговарајуће доказе (нпр. акт државног органа) којим се одређени документ третира као тајни, информације о врсти тајне (државна, војна или сл.) и степену поверљивости тог документа.

С обзиром на претходно наведено, мишљење Министарства финансија је да АПР, у конкретном и сличним случајевима, а под условом да је правно лице доставило одговарајуће доказе којим се потврђује тајност одређеног документа, нема обавезу да на том месту (нпр. уместо годишњег извештаја о пословању) објави било какав документ.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у предметном захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

5. Примена Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем у делу који се односи на пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замена, као и да ли Delhaize Serbia doo може својим интерним актима предвидети утврђивање мањкова или вишкова на нивоу компаније?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1345/2015-16 од 25.5.2015. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона,

разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 13. Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем („Сл. гласник РС“, бр: 118/13 и 137/14) прописано је да се о извршеном попису саставља извештај који садржи: стварно и књиговодствено стање имовине и обавеза; разлике између стварног стања утврђеног пописом и књиговодственог стања; узроке неслагања између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања; предлоге за ликвидацију утврђених разлика (пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замена, начин накнађивања мањкова и приходовања вишкова, отписивања застарелих потраживања, приходовања застарелих обавеза и др.); начин књижења; примедбе и објашњења лица који рукују, односно која су задужена материјалним и новчаним вредностима о утврђеним разликама, као и друге примедбе и предлоге комисије за попис, односно лица из члана 6. овог правилника у вези са пописом.

Према подацима из захтева, компанија Delhaize Serbia doo обавља делатност трговине на мало у неспецијализованим продавницама, претежно храном, пићем и дуваном. Услед сличности појединих производа (нпр. Орбит жваке са различитим укусима и сл.) и процедура које се спроводе у малопродајним објектима често долази до замена/грешака у евидентирању приликом пријема/пописа појединих производа што резултује у нереалним мањковима/вишковима утврђеним приликом вршења пописа. У предметном захтеву наведени су и неки узроци који могу

довести до приказивања нереалних вишкова/мањкова приликом пописа (нпр. пријем појединих производа евидентира се два пута грешком, производ се евидентира под погрешном шифром приликом пријема услед сличности паковања, изгледа и врсте појединих производа и др.).

Имајући у виду наведено, као и податке из предметног захтева, мишљење Министарства финансија је да, са аспекта рачуноводствених прописа (пре свега предметног правилника којим се уређује попис и усклађивање књиговодственог са стварним стањем), нема сметњи да компанија Delhaize Serbia doo врши пребијање мањкова, односно вишкова робе насталих по основу замена. С тим у вези, Министарство финансија напомиње да је неопходно да у конкретном случају компанија Delhaize Serbia doo, својим интерним актима и процедурама, дефинише критеријуме којима би се ближе прецизирало шта се сматра заменом услед које може доћи до пребијања насталих мањкова и вишкова робе (према нашем мишљењу, један од критеријума би свакако требало да буде производ исте, односно сличне врсте, нпр. сличне врсте шећера, хлеба, жвака и сл.).

Министарство финансија посебно жели да укаже да, према нашем мишљењу, Delhaize Serbia doo може својим интерним актима предвидети утврђивање мањкова или вишкова на нивоу компаније (уз обавезно документовање истих, потврду од стране формиране централне пописне комисије и сл.), али је, у сваком случају, пре тога неопходно извршити попис на нивоу свих појединачних малопродајних објеката (припремити пописне листе на нивоу сваког објекта) и с тим у вези, сачинити појединачне извештаје о извршеном попису.

Овом приликом Министарство би, такође, желело да нагласи да се у току године може вршити и ванредни попис (поред Законом о рачуноводству прописаног годишњег пописа, односно додатне обавезе вршења пописа – чл. 16. и 17), који треба да допринесе да се утврђено стварно стање упореди са књиговодстве-

ним стањем у том тренутку, како би се откриле евентуалне разлике и проверила тачност исказаних залиха у пословним књигама правног лица пре вршења годишњег пописа.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у предметном захтеву. Министарство финансија напомиње да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07 и 95/10), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИJSКИ ПРОЈИСИ ДОНЕТИ
У ЈУНУ 2015. ГОДИНЕ

ЗАКони

Закон о изменама и допунама Закона о акцизама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Закон о потврђивању Конвенције о заједничком транзитном поступку Закон о потврђивању Конвенције о поједностављењу формалности у трговини робом	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 13 од 26. јуна 2015. год. <i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 13 од 26. јуна 2015. год.
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Пројекат унапређења земљишне администрације у Србији) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 13 од 26. јуна 2015. год.
Закон о потврђивању Споразума о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој (Зајам за развој и реструктурирање предузећа СООЕ-ДПЛ)	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 13 од 26. јуна 2015. год.

УРЕДБЕ

Уредба о одређивању ризика који се могу осигурати, односно реосигурати код страног друштва за осигурање, односно реосигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 56 од 26. јуна 2015. год.
--	---

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о начину достављања обавештења, информација и података о означеном лицу и његовој имовини	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 53 од 19. јуна 2015. год.
Правилник о изменама Правилника о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 53 од 19. јуна 2015. год.

Правилник о допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 56 од 26. јуна 2015. год.
--	---

ОДЛУКЕ

Одлука о ближним условима и начину давања дозволе за рад платног система и сагласности на измене и допуне правила рада платног система	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о начину и критеријумима за утврђивање битних платних система	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о начину одржавања и унапређивања стабилног и сигурног рада платног система и извештавању Народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о ближним условима и начину вршења надзора над пословањем платних система	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о почетном капиталу и минималном капиталу оператора платног система	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о садржају и начину вођења евиденције платних система	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 5. јуна 2015. год.
Одлука о издавању некаматоносне и непреносиве обвезнице на позив ради одржавања вредности капитала Републике Србије у капиталу Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 9. јуна 2015. год.
Одлука о условима и начину обављања мењачких послова	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о изменама Одлуке о условима и начину рада девизног тржишта Одлука о измени и допуни Одлуке о врстама девиза и ефективног страног новца које се купују и продају на девизном тржишту	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год. <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о случајевима и условима плаћања, наплаћивања, уплата и исплата у ефективном страном новцу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.

Одлука о условима отварања и начину вођења девизних рачуна резидената, као и динарских и девизних рачуна нерезидената	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о начину обављања послова у вези са ефективним	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о изменама и допуни Одлуке о мерама за очување стабилности финансијског система у вези с кредитима индексираним у иностраној валути	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о адекватности капитала друштва за осигурање/реосигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о условима и начину вршења надзора над пословањем друштва за осигурање/реосигурање и других субјеката надзора у делатности осигурања	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о систему управљања у друштву за осигурање/реосигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о измени Одлуке о јединственој тарифи по којој Народна банка наплаћује накнаду за извршене услуге	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о поступању банке по приговору правног лица и поступању Народне банке Србије по притужби тог лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Одлука о ближим условима и начину вршења надзора над платним институцијама, институцијама електронског новца и јавним поштанским оператором	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о капиталу и адекватности капитала платних институција и институција електронског новца	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о спровођењу одредаба Закона о платним услугама које се односе на давање дозвола и сагласности народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о системима управљања и унутрашњих контрола платних институција и институција електронског новца и о заштити новчаних средстава корисника платних услуга и ималаца електронског новца	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.

Одлука о садржини регистра платних институција и институција електронског новца, као и о ближним условима и начину вођења тих регистра	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о инвестирању средстава осигурања	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о извештавању друштва за осигурање/реосигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о спровођењу одредаба Закона о осигурању које се односе на издавање дозволе за обављање послова осигурања/реосигурања и појединих сагласности Народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о спровођењу одредаба Закона о осигурању које се односе на обављање послова посредовања у осигурању, односно заступања у осигурању	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о начину заштите права и интереса корисника услуга осигурања	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о начину заштите права и интереса корисника услуга који пружају друштва за управљање добровољним пензијских фондовима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о спровођењу одредаба Закона о рачуноводству које се односе на Контни оквир, финансијске извештаје и статистички извештај за платне институције и институције електронског новца	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о ближним условима и начину отварања, вођења и гашења текућих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о облику, садржини и начину коришћења образаца платних налога за извршење платних трансакција у динарима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о јединственој структури текућих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.
Одлука о начину обављања платног промета преко новчаног рачуна Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 55 од 25. јуна 2015. год.

Одлука о измени Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	Сл. гласник, бр. 57 од 29. јуна 2015. год.
Одлука о измени Одлуке о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	Сл. гласник, бр. 57 од 29. јуна 2015. год.
Одлука о ближим условима и начину вођења Јединственог регистра рачуна	Сл. гласник, бр. 57 од 29. јуна 2015. год.
Одлука о садржини, роковима и начину достављања података које пружаоци платних услуга достављају Народној банци Србије	Сл. гласник, бр. 57 од 29. јуна 2015. год.
Одлука о минималној вредности платних трансакција које се морају извршавати у битном платном систему	Сл. гласник, бр. 57 од 29. јуна 2015. год.

УПУТСТВА

Упутство за спровођење Одлуке о условима и начину обављања мењачких послова	Сл. гласник РС, бр. 51 од 12. јуна 2015. год.
Упутство о изменама и допунама Упутства за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством	Сл. гласник РС, бр. 51 од 12. јуна 2015. год.

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/676 of 23 April 2015 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/676 од 23. априла 2015. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.
---	---

<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/677 of 23 April 2015 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/677 од 23. априла 2015. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/712 of 28 April 2015 amending Regulation (EU) No 103/2012 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/712 од 28. априла 2015. године о изменама и допунама Уредбе (ЕУ) број 103/2012 у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/803 of 19 May 2015 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/803 од 19. маја 2015. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/804 of 19 May 2015 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/804 од 19. маја 2015. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2015/805 of 19 May 2015 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2015/805 од 19. маја 2015. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 53 од 19. јуна 2015. год.</p>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132