



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 5
мај 2016.
година LVI
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2016.
година LVI
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
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 стручна 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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2016 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса удела без накнаде у случају када привредно друштво свој удео у другом привредном друштву пренесе на свог оснивача – физичко лице 15

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман првог преноса права располагања на економски дељивој целини названој апартманом у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се не сматра стамбеним објектом 19
2. Да ли је обвезник ПДВ који је увезао валвуле за кардиохирургију у циљу њихове продаје купцима на територији Републике Србије и по том основу одбио ПДВ плаћен при увозу тих добара као претходни порез, а који део увезених добара враћа инодобављачу у иностранство, дужан да по основу враћања добара у иностранство обрачуна ПДВ, као и да исправи одбитак претходног пореза који је остварио по основу увоза тих добара? 21
3. Да ли обвезник ПДВ који врши превоз посмртних остатака умрлих има право на одбитак претходног пореза по основу набавке специјалног возила за тај превоз? 23
-

-
4. Порески третман промета производа добијених термичком обрадом зрна житарица 25
5. а) Издавање рачуна по основу преноса имовине, односно дела имовине који врши обвезник ПДВ код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, сматра да промет добара и услуга није извршен..... 26
- б) Да ли обвезник ПДВ има обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности у случају када пре истека рока од пет година изврши пренос дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, при чему тај део имовине чини и опрема за вршење делатности? 27
6. Да ли физичко лице које има двојно држављанство (Републике Србије и Републике Хрватске) има право на рефакцију ПДВ за добра купљена у Републици Србији која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство? 32
7. Порески пуномоћник страног лица за сврху примене Закона о ПДВ и његово евидентирање за обавезу плаћања ПДВ 33
8. Дан од којег порески пуномоћник страног лица солидарно одговара за све обавезе страног лица 37
9. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када, на основу уговора о донацији, увоз добара врши представништво страног лица? . 38
10. Ко може да врши увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ без плаћања ПДВ? 40
11. Да ли обвезник ПДВ који је у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет наведен као власник робе (добра), односно као лице које има слична права располагања
-

робом (добрима) има право да ПДВ плаћен при увозу добара одбије као претходни порез у ситуацији када је ПДВ за увоз добара платио шпедитер који плаћени износ ПДВ потражује од ино-добављача? 42

12. Да ли се рачуном на основу којег обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза из члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ, сматра и електронски документ?..... 45

13. Ко је порески дужник за промет лимарских радова који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ? 48

14. Шта чини основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта у случају када обвезник ПДВ који врши први пренос права располагања накнаду за промет тих добара не остварује у новцу већ у добрима или услугама? 52

15. Порески третман одређених активности које акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове неживотних осигурања.... 53

16. Порески третман промета услуга сузбијања зооноза, тј. болести која се може преносити директно или индиректно са животиња на људе и са људи на животиње 55

17. Место промета услуге уступања играча на неодређено, односно одређено време, са аспекта Закона о порезу на додату вредност 56

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли је синдикална организација (као недобитна организација), која је остварила приходе од камата на новчана средства на рачуну банке, дужна да (као обвезник пореза на добит) надлежном пореском органу поднесе порески биланс и пореску пријаву? 59
 2. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице из Аустрије од резидентног правног лица по основу накнада од услуга у складу са одредбама члана 40. Закона о порезу на добит правних лица 61
 3. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга, у складу са одредбама члана 40. Закона о порезу на добит правних лица, у случају пружања услуге испитивања тржишта ради пласмана робе или услуга резидентног правног лица у иностранство (као нпр. анализа конкуренције и потенцијалних купаца), односно пружања услуге посредовања (обезбеђења пласмана робе и услуга резидентног правног лица у иностранству), као и пружања услуге пројектовања непокретности која се налази ван територије Републике 62
 4. Да ли се износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика признају у пореском билансу обвезника? 63
 5. Утврђивање капиталног добитка обвезника приликом продаје сопственог удела 65
 6. Порески третмана накнаде која се плаћа за право коришћења
-

жига свом повезаном правном лицу из иностранства 66

7. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу давања у новцу, опреми или производима учињених Дечијем фонду Уједињених нација (UNICEF) 70

8. Да ли је Јавно предузеће „Електропривреда Србије“ (ЕПС) дужно да приликом исплате накнаде нерезидентном правном лицу за услугу извршену на територији Републике (а у вези са ревитализацијом некретнина, постројења и опреме, односно изградње постројења за одсумпоравање) поднесе пореску пријаву и обрачуна и плати порез по одбитку на услуге у случају када се финансирање уговорених послова врши делом из средстава зајма одобреног Републици Србији на основу законом потврђеног међудржавног уговора, односно из средстава одобрених на основу законом потврђеног међудржавног уговора за реализацију конкретног пројекта, а делом из сопствених средстава ЕПС-а? 70

9. Признавање у пореском билансу обвезника расхода камата по основу уговора о кредиту у случају када је обвезник из средстава добијеног кредита извршио набавку основних средства која је, као неновчани улог, унео у капитал зависног привредног друштва..... 75

10. Шта чини основицу за обрачун амортизације за стална средства набављена пре 1. јануара 2004? 76

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Разврставање непокретности у одговарајуће групе за потребе утврђивања основице пореза на имовину када објекат чини више посебних целина које се могу сврстати у различите групе 78

2. Како се за потребе утврђивања основице пореза на имовину разврстава непокретност – гаражни објекат са више гаражних места који служи за обављање регистроване делатности – Услугне делатности у копненом саобраћају – Паркиралишта за моторна возила?..... 79

3. Како се утврђује фер вредност непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности за сврху утврђивања основице пореза на имовину? 81

4. Да ли инвеститор, који је приликом продаје станова у изградњи обрачунао и платио ПДВ, има обавезу да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права за тај (исти) пренос? 84

5. Опорезивање порезом на имовину грађевинског земљишта у јавној својини, површине преко 10 ари, на коме је конституисано право коришћења у корист више физичких лица 86

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу накнаде трошкова превоза и смештаја за лекаре који учествују на стручној едукацији, а које плаћа исплатилац код кога та лица нису у радном односу 92

2. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на накнаде за рад лицима ангажованим у општинским изборним комисијама за спровођење избора 93

3. Пребијање капиталних губитака из 2014. године са капиталним добицима оствареним касније у наредном периоду 96

4. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговора о правима и обавезама директора без заснивања радног односа, као и правни основ за радно ангажовање лица за обављање послова директора без заснивања радног односа .. 97

5. Основица пореза на доходак грађана по основу зараде за период од 6. јуна 2010. године до 30. јуна 2015. године коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије..... 100

6. Плаћање пореза и доприноса по основу дневница и путних трошкова за присуствовање састанцима органа управљања удружења пензионера, који се из средстава чланарине исплаћују физичким лицима – члановима органа управљања удружења који за свој рад не остварују накнаду 103

7. Основица пореза на доходак грађана по основу зараде почев од 1. јула 2013. године коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије .. 105

8. Порески третман давања службеног аутомобила запосленом на коришћење у приватне сврхе, са становишта пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање 109

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Остваривање права на ослобођење од пореза на употребу моторних возила 113

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли се може одобрити одлагање плаћања дугованог пореза и лицу – пореском дужнику одговорном за доспелу обавезу другог пореског обвезника, коме је та секундарна пореска обавеза

утврђена решењем Пореске управе?..... 115

2. Поступање Пореске управе у другостепеном поступку по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доноси јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу 118

3. Да ли захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, сходно Закону о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16), могу поднети и порески обвезници који су стекли право на одлагање плаћања главног пореског дуга на 24 месечне рате у складу са Законом о условном отпису камата и мировању пореског дуга? 121

4. Да ли порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) има дуговани порез који садржи само камату, може да оствари право на одлагање дугованог пореза, као и да ли купац – као солидарни јемац за порез на пренос апсолутних права, може да поднесе захтев за одлагање плаћања дугованог пореза на рате? 124

5. Шта се сматра текућим обавезама по основу јавних прихода везано за члан 10. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16)?..... 129

6. Да ли може да се оствари право на одлагање плаћања дугованог пореза на рате, у складу са Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16), за текуће обавезе доспеле за плаћање после 4. марта 2016. године и које нису предмет усвојеног и

одобреног Унапред припремљеног плана реорганизације? ... 131

7. Обавеза пореског обвезника коме је плаћање дуваног пореза одложено да се придржава рокова из споразума, односно решења и да редовно измирује рате одложеног дуваног пореза, као и текуће обавезе у складу са законом 134

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва, а није засновало радни однос у том привредном друштву и није уписано у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање 136

2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је у радном односу код послодавца (привредно друштво чији је оснивач), а оснивач је и другог привредног друштва у коме није засновао радни однос и није уписан у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање 138

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Примена Тарифног броја 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе републичких административних такси 141

2. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе приликом издавања одобрења за привремени боравак у Републици Србији стране држављанке која је у браку са држављанином Републике Србије? 143

УСЛОВНИ ОТПИС КАМАТА И МИРОВАЊЕ ПОРЕСКОГ ДУГА

1. Да ли се текућим обавезама, у смислу Закона о условном отпису камата и мировању пореског дуга, сматрају пореске обавезе утврђене решењем надлежног пореског органа у поступку пореске контроле, односно у поновном поступку пореске контроле, у периоду мировања главног пореског дуга? 146

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Да ли је дозвољено вршење билатералног пребијања дуговања и потраживања по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга у ситуацији када је нерезидентни дужник привредног друштва по послу извоза електричне енергије постао, уједно, и поверилац, али не по основу увоза електричне енергије који је привредно друштво извршило од њега, већ по основу преноса потраживања од другог нерезидента, чији дужник је предметно привредно друштво по послу увоза електричне енергије обављеног са тим, другим нерезидентом? 149

2. Да ли је дозвољен пренос потраживања по уговору о закупу непокретности која се налази у Републици Србији у књижној својини нерезидента – правног лица, а који уговор је закључен са резидентом – правним лицем? 151

3. Трансакције које резиденти међусобно обављају преко Пејпала (PayPal) и постојање прекршаја и прекршајне одговорности у овом случају 155

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин књижења трошкова службеног пута у иностранство, у ситуацији када су исти исплаћивани у динарима, односно да ли се књижење тих трошкова може искључиво вршити у динарима без исказивања стране валуте у којој су поједини рачуни за услуге примљени на службеном путу у иностранству? 159
 2. Рачуноводствени третман и начин исказивања лиценце за право коришћења жига у пословним књигама обвезника као корисника жига, односно да ли дата лиценца испуњава услове признавања нематеријалне имовине или се признаје као расход периода?..... 161
 3. а) Да ли се може вршити попис на основу усменог налога (телефонским путем) директора предузећа без доставе решења о попису чланова пописне комисије пре пописа и без јасног плана рада пописне комисије?..... 163
б) Да ли магационер – рачунополагач који дужи магацин велепродаје са робом може бити члан или председник пописне комисије и да ли је тако извршен попис где је магационер члан пописне комисије валидан за утврђивање стања у магацину (мањкова или вишкова) у складу са Законом о рачуноводству и Правилником о попису? 163
 4. Вредновање и начин евидентирања преференцијалних акција страног правног лица у пословним књигама привредног друштва из Београда (микро правно лице) у ситуацији када се тим акцијама не тргује на берзи, као и да ли је требало уделе које има ово привредно друштво по основу тих акција курсирати по вредности САД на крају сваке пословне године, почев од 2012. године, а закључно са 31. децембром 2015. године?..... 166
-

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2016. године..... 170

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса удела без накнаде у случају када привредно друштво свој удео у другом привредном друштву пренесе на свог оснивача – физичко лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-132/2016-04 од 25.4.2016. год.)

1. Са становишта пореза на доходак грађана

Према одредбама члана 1. став 1. и члана 2. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети тим законом.

Порезу на доходак грађана, према одредби члана 3. став 1. Закона, подлежу следеће врсте прихода: зараде, приходи од самосталне делатности, приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, приходи од капитала, приходи од непокретности, капитални добици и остали приходи. Приходи који подлежу опорезивању порезом на доходак грађана опорезују се било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. Закона).

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

Осталим приходима, сагласно одредби члана 85. став 1. тачка 15) Закона, сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

Према одредби члана 85. став 3. Закона обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. тог члана.

Други приход опорезује се по стопи од 20% која се примењује на пореску основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. и члан 86. став 1. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 15) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да је оснивач, односно члан привредног друштва осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада,

односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа (члан 13. став 1. Закона о доприносима).

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).

Сагласно наведеном, када привредно друштво свој удео у другом привредном друштву (које наставља да постоји и након преноса конкретних удела) без накнаде пренесе на физичко лице – оснивача који по основу свог радног ангажовања у том друштву (преносиоцу) остварује приход као запослени, односно као лице овлашћено за представљање и заступање привредног друштва (нпр. као директор који није заснивао радни однос у том привредном друштву), такво стицање удела је предмет опорезивања порезом на доходак грађана. На тако остварени приход обрачунавају се и плаћају припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање.

Међутим, у случају да привредно друштво свој удео у другом привредном друштву без накнаде пренесе на свог оснивача – физичко лице, које по основу свог радног ангажовања у том привредном друштву (преносиоцу удела чији је оснивач) не остварује накнаду/ приход, односно ни са једним од та два привредна друштва (једно је оно које преноси свој удео у другом привредном друштву и друго је оно привредно друштво у коме прво има свој удео који преноси) није засновао радни однос, такво стицање удела није предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

Министарство финансија напомиње да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода који оствари физичко лице, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 112/15 и 15/16).

2. Са становишта пореза на имовину

Законом о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 5/09), који се примењује од 30. јануара 2009. године, из предмета опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузето је наслеђе и поклон удела у правном лицу и хартија од вредности.

Према томе, кад привредно друштво свој удео у другом привредном друштву поклони физичком лицу по основу уговора закљученог од 30. јануара 2009. године (при чему привредно друштво у коме су удели наставља да постоји и након преноса конкретних удела), тај пренос није предмет опорезивања порезом на поклон, па се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на поклон.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман првог преноса права располагања на економски дељивој целини названој апартманом у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се не сматра стамбеним објектом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00509/2016-04 од 25.5.2016. год.)

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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), промет објеката и економски дељивих целина у оквиру објеката ослобођен је ПДВ без права на одбитак претходног пореза, осим ако се ради о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру тог објекта, односно о промету објекта за који се ПДВ обрачунава из разлога што је, уз испуњење прописаних услова, уговором на основу којег се врши пренос права располагања на том објекту предвиђено да се на тај промет обрачунава ПДВ. На први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се сматра стамбеним објектом, независно од тога да ли је та економски дељива целина названа станом или апартманом, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, на први пренос права располагања на економски дељивој целини названој апартманом, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се не сматра стамбеним објектом, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%.

Министарство финансија напомиње да се стамбеним објектима сматрају објекти – зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом

у друге сврхе, у делу који је намењен становању.

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку,

функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простор, гараже, гаражна места и др.).

2. Да ли је обвезник ПДВ који је увезао валвуле за кардиохирургију у циљу њихове продаје купцима на територији Републике Србије и по том основу одбио ПДВ

плаћен при увозу тих добара као претходни порез, а који део увезених добара враћа инодобављачу у иностранство, дужан да по основу враћања добара у иностранство обрачуна ПДВ, као и да исправи одбитак претходног пореза који је остварио по основу увоза тих добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01286/2015-04 од 25.5.2016. год.)

Обвезник ПДВ који је увезао валвуле за кардиохирургију у циљу њихове продаје купцима на територији Републике Србије (нпр. Клиничком центру Србије) и по том основу одбио ПДВ плаћен при увозу тих добара као претходни порез, а који део увезених добара враћа инодобављачу у иностранство, није дужан да по основу враћања добара у иностранство обрачуна ПДВ, нити да (из разлога враћања добара у иностранство) исправи одбитак претходног пореза који је остварио по основу увоза тих добара.

Наиме, на промет добара која 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 која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копије те декларације о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Министарство финансија напомиње да начин остваривања накнаде за добра отпремљена у иностранство у смислу да ли се остварује плаћањем од стране инодобављача или издавањем документа инодобављача које садржи одобрење за умањење будућег плаћања, нема утицај на опредељивање пореског третмана добара која се враћају инодобављачу у иностранство.

Када је реч о ПДВ који је обвезник ПДВ платио при увозу добара и по том основу, а уз испуњење осталих 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописаних услова, остварио право на одбитак претходног пореза, Министарство финансија указује да се исправка тог одбитка претходног пореза врши искључиво на основу акта царинског органа.

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

Према одредби члана 31а став 6. Закона, ако је ПДВ за увоз добара, који је одбијен као претходни порез, повећан, смањен, рефундиран или обвезник ослобођен обавезе плаћања, обвезник је дужан да, на основу царинског документа или одлуке царинског органа, исправи одбитак претходног пореза у складу са том изменом.

3. Да ли обвезник ПДВ који врши превоз посмртних остатака умрлих има право на одбитак претходног пореза по основу набавке специјалног возила за тај превоз?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-

01503/2015-04 од 24.5.2016. год.)

Обвезник ПДВ који врши промет погребних услуга, у конкретном случају превоз посмртних остатака умрлих, нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке специјалног возила за тај превоз, ако се то возило сматра путничким аутомобилом у складу са Правилником о подели моторних и прикључних возила и техничким условима за возила у саобраћају на путевима („Сл. гласник РС“, бр. 40/12, 102/12, 19/13, 41/13, 102/14, 41/15, 78/15, 111/15 и 14/16). Наиме, услуге превоза посмртних остатака умрлих сматрају се погребним услугама које су сврстане у комуналну делатност у складу са Законом о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 88/11).

Одредбама члана 28. 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, 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 ПДВ и документ којим се потврђују да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Према одредби члана 29. став 1. тачка 1) Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезана са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара.

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да, изузетно до става 1. тачка 1) овог члана, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;

2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

У складу са одредбама члана 2. став 3. тачка 6) и члана 3. тачка 6) Закона о комуналним делатностима, комуналне делатности су управљање гробљима и погребне услуге, а којима се сматрају одржавање гробља и објеката који се налазе у склопу гробља (мртвачница, капела и крематоријума), сахрањивање или кремирање, одржавање пасивних гробаља и спомен обележја, као и превоз посмртних остатака умрлог од места смрти до мртвачнице на гробљу или до крематоријума.

4. Порески третман промета производа добијених термичком обрадом зрна житарица

(Мишљење Министарства финансија, бр. Интерно од 24.5.2016. год.)

Увоз житарице – овса у зрну, независно од тога да ли је зрно овса неољуштено, ољуштено или на други начин обрађено, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. Међутим, увоз овсених пахуљица, које се добијају кувањем, гњечењем и сушењем зрна овса, опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%. Такође, увоз овсених пахуљица код којих процес производње обухвата и фазу парења опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%.

Министарство финансија напомиње да се производи добијени термичком обрадом зрна житарица не сматрају житарицама из члана 23. став 2. тачка 2а) 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), за које је прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 10%.

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

Према одредби става 2. тачка 2а) истог члана Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет или увоз житарица, сунцокрета, соје, шећерне репе и уљане репице.

Сагласно одредби члана 26 став 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, 65/705, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13 и 86/15), житарицама, у смислу члана 23. став 2. тачка 2а) Закона, сматрају се пшеница и наполица, раж, јечам, овас, кукуруз, пиринач, хељда и просо, у зрну, независно од тога да ли је зрно ових житарица неољуштено, ољуштено или на други начин обрађено.

5. а) Издавање рачуна по основу преноса имовине, односно дела имовине који врши обвезник ПДВ код којег се, у смислу

члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, сматра да промет добара и услуга није извршен

б) Да ли обвезник ПДВ има обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности у случају када пре истека рока од пет година изврши пренос дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, при чему тај део имовине чини и опрема за вршење делатности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00131/2016-04 од 23.5.2016. год.)

а) 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ врши пренос дела имовине уз накнаду (продајом), сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Наиме, ако је у конкретном случају реч о преносу дела имовине стицаоцу који је обвезник ПДВ, односно који тим преносом постаје обвезник ПДВ, ако стицалац наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац имовине и ако тај део имовине (целокупна опрема за вршење делатности и канцеларијски намештај) представља пословну целину чијим је преносом онемогућено преносиоцу да, у моменту преноса, обавља конкретну делатност, на пренос тог дела имовине ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Министарство финансија напомиње да је обвезник ПДВ који врши пренос имовине или дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, дужан да стицаоцу достави све податке који

се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен. По основу преноса имовине, односно дела имовине обвезник ПДВ издаје рачун са спецификацијом добара и услуга који чине ту имовину, односно део имовине.

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

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

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом (члан 4. став 8. Закона).

Одредбом члана 6. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се сматра 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;

Делом имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца дела имовине (члан 6. став 2. Закона).

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца (члан 6. став 3. Закона).

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос

извршен (члан 6. став 4. Закона).

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник о преносу имовине), пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен, је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

- 1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;
- 2) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 3) наслеђивања.

Пословном целином, у смислу става 1. овог члана, сматра се целина којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца, а чијим је преносом у моменту преноса онемогућено преносиоцу да обавља ту делатност (став 2. истог члана Правилника о преносу имовине).

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

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

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

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

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

Одредбом члана 9. 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 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима) прописано је да обвезник ПДВ који врши пренос целокупне или дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ наводи податак о износу накнаде за тај пренос ако се пренос врши уз накнаду.

Саставни део рачуна из става 1. овог члана јесте спецификација добара и услуга који чине имовину, односно део имовине чији се пренос врши (став 2. члана 9. Правилника о рачунима).

Према одредбама става 3. истог члана Правилника о рачунима, спецификација из става 2. овог члана нарочито садржи податке о:

1) врсти и називу добара, односно опису услуга, укључујући и опрему и објекте, односно улагања у објекте за вршење делатности;

2) основици и износу ПДВ за промет добара и услуга који би био опорезив ПДВ, односно вредности добара и услуга за промет за који не би постојала обавеза обрачунавања ПДВ, у случају да није извршен пренос из члана 6. став 1. тачка 1) Закона;

3) моменту прве употребе опреме и објеката, односно улагања у објекте за вршење делатности и друге податке од значаја за исправку, односно накнадно стицање права на одбитак претходног пореза за опрему и објекте, односно улагања у објекте за вршење делатности.

б) Када обвезник ПДВ, који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему за вршење делатности из члана 32. Закона (добро појединачне вредности у моменту набавке најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме и чији је век употребе дужи од једне године), престане да испуњава услове за одбитак претходног пореза у року краћем од пет година од момента прве употребе те опреме, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза у складу са одредбама Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, у даљем тексту: Правилник). Међутим, обвезник ПДВ који је набавио опрему за вршење делатности и по том основу остварио право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, а након тога, пре истека рока од пет година, изврши пренос дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона, при чему тај део имовине, између осталог, чини и опрема за вршење делатности, у том случају нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности.

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

Одредбом члана 32. став 3. Закона прописано је да обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају:

- 1) промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза;
- 2) улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду;
- 3) преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

Одредбом члана 2. Правилника прописано је да се опремом за вршење делатности, у смислу Закона, сматра добро појединачне вредности најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме, чији је век употребе дужи од једне године, а који се користи или ће се користити за вршење делатности.

6. Да ли физичко лице које има двојно држављанство (Републике Србије и Републике Хрватске) има право на рефакцију ПДВ за добра купљена у Републици Србији која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00190/2016-04 од 23.5.2016. год.)

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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), страни држављанин који није обвезник ПДВ и нема пребивалиште у Републици Србији, има право на рефакцију ПДВ за купљена добра у Републици Србији, која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, уколико се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

У складу са наведеним, када добра у Републици Србији купује физичко лице које има двојно држављанство, у конкретном случају држављанство Републике Србије и држављанство Републике Хрватске, то физичко лице не сматра се страним држављанином из члана 56. Закона, што значи да нема право на рефакцију ПДВ.

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

Промет добара, у смислу овог закона, 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).

Одредбама члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара која инострани прималац отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, ако се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

У складу са одредбом члана 56. Закона, на захтев страног држављанина који није обвезник и нема пребивалиште у Републици извршиће се рефакција ПДВ под условима из члана 24. став 1. тачка 4) овог закона.

7. Порески пуномоћник страног лица за сврху примене Закона о ПДВ и његово евидентирање за обавезу плаћања ПДВ

(Објашњење Министарства финансија, бр. 011-00-1180/2015-04 од 23.5.2016. год.)

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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Према одредби члана 4. став 1. Закона, промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

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

Страно лице које врши промет добара и услуга у Републици дужно је да одреди пореског пуномоћника, осим ако у Републици искључиво врши промет услуга за који се сматра да су пружене електронским путем и промет услуга превоза путника аутобусима за који се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу са овим законом (члан 10а ст. 1. и 2. Закона).

Страно лице уз става 1. овог члана може да одреди само једног пореског пуномоћника (члан 10а став 3. Закона).

Порески пуномоћник страног лица може бити физичко лице, укључујући и предузетника, односно правно лице, које има

пребивалиште, односно седиште у Републици, које је евидентирани обвезник ПДВ најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобравање пореског пуномоћства, које на дан подношења захтева нема доспеле, а неплаћене обавезе за јавне приходе по основу обављања делатности које утврђује Пореска управа и којем је надлежни порески орган, на основу поднетог захтева за одобравање пореског пуномоћства уз који је приложена прописана документација (у даљем тексту: захтев за пореско пуномоћство), решењем одобрио пореско пуномоћство (члан 10а став 4. Закона).

Порески пуномоћник страног лица, у складу са ставом 5. истог члана Закона, не може бити стална пословна јединица тог страног лица.

Правилником о начину и поступку одобравања пореског пуномоћства за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/15, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени начин и поступак одобравања пореског пуномоћства из члана 10а Закона.

Према члану 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник је прималац добара и услуга, ако страном лице није одредило пореског пуномоћника.

Изузетно од става 1. тачка 3) овог члана, када страном лице врши промет добара и услуга у Републици лицу које није обвезник ПДВ, осим лицу из члана 9. став 1. овог закона, а накнаду за тај промет добара и услуга у име и за рачун страног лица наплаћује обвезник ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ који наплаћује накнаду (члан 10 став 3. Закона).

Сходно наведеном, а како је циљ увођење института пореског пуномоћника за сврху примене ПДВ, пре свега, омогућавање евидентирања за обавезу плаћања ПДВ страних лица, да конкретно лице (обвезник ПДВ) може да стекне статус пореског пуномоћника из члана 10а Закона искључиво на основу решења Пореске управе (а не само на основу овлашћења које му је дало страном лице), што значи да не може ни да постане обвезник ПДВ ако сви услови за његово евидентирање за обавезу плаћања ПДВ нису испуњени, да

све обавезе и сва права прописана Законом у име и за рачун страног лица има порески пуномоћник, као и да је за промет који страно лице врши у Републици порески дужник прималац добара или услуга ако страно лице није одредило пореског пуномоћника у смислу да ниједном обвезнику ПДВ није дало пуномоћје којим га овлашћује за обављање свих послова из Закона, да је дало пуномоћје, али да пуномоћник није поднео захтев за одобравање пореског пуномоћства Пореској управи – Централи или је поступак за одобравање пореског пуномоћства у току, односно да је поступак за одлучивање по захтеву за одобравање пореског пуномоћства окончан доношењем решења којим се захтев одбија, страно лице има могућност (не и обавезу) да се, уз испуњење свих прописаних услова, евидентира за обавезу плаћања ПДВ. Поред тога, Министарство финансија указује да страно лице које врши промет добара или услуга у Републици не сноси санкције за недавање пуномоћја којим се конкретно лице овлашћује за обављање свих послова из Закона, а самим тим ни за евидентирање за обавезу плаћања ПДВ, при чему је, у случају неевидентирања страног лица за обавезу плаћања ПДВ, Законом уређено да друго лице има својство пореског дужника.

У вези са наведеним, када страно лице врши промет добара и услуга у Републици обвезнику ПДВ или другом лицу, а у циљу утврђивања пореског дужника за тај промет, Министарство финансија препоручује да прималац добара или услуга, увидом у регистар пореских пуномоћника, који је објављен на сајту Пореске управе (www.purs.gov.rs), провери да ли је страно лице обвезник ПДВ и у том смислу одреди које лице је порески дужник за конкретни промет. Међутим, како је могућа ситуација да је на дан настанка пореске обавезе за промет страног лица у току поступак за одлучивање по захтеву за одобравање пореског пуномоћства пуномоћнику тог страног лица, односно поступак за евидентирање за обавезу плаћања ПДВ тог страног лица и да надлежни порески орган одобри пореско пуномоћство пуномоћнику страног лица и евидентирање за обавезу плаћања ПДВ страног лица почев од дана

ранијег од дана настанка пореске обавезе за промет страног лица, потребно је да прималац добара или услуга накнадним увидом у регистар пореских пуномоћника провери које лице је порески дужник за конкретни промет. Ако је прималац добара или услуга на дан настанка пореске обавезе за промет страног лица обрачунао ПДВ као порески дужник, после чега се утврди да је по том основу порески дужник обвезник ПДВ – страно лице, у том случају прималац добара или услуга подноси измењену пореску пријаву за порески период у којем је обрачунао ПДВ, при чему се ова измењена пореска пријава не урачунава у број измењених пореских пријава прописан законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Министарство финансија напомиње да порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица као обвезника ПДВ од дана доношења решења надлежног пореског органа којим је одобрено пуномоћство ако је дан доношења решења истовремено и дан који је у диспозитиву решења наведен као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено. Уколико се дан доношења решења разликује од дана наведеног у диспозитиву решења, порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица почев од дана који је наведен у диспозитиву решења надлежног пореског органа као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено.

8. Дан од којег порески пуномоћник страног лица солидарно одговара за све обавезе страног лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-286-1/2016-04 од 23.5.2016. год.)

Порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица као обвезника ПДВ од дана доношења решења надлежног пореског органа којим

је одобрено пореско пуномоћство ако је дан доношења решења истовремено и дан који је у диспозитиву решења наведен као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено. Уколико се дан доношења решења разликује од дана наведеног у диспозитиву решења, порески пуномоћник страног лица – обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица почев од дана који је наведен у диспозитиву решења надлежног пореског органа као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено.

9. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ када, на основу уговора о донацији, увоз добара врши представништво страног лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00123/2016-04 од 20.5.2016. год.)

Према одредби члана 26. тачка 1а) Закона о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, ПДВ се не плаћа, ако се тај увоз врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01 и 36/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 101/05–др. закон, у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи). Примаоци донације и хуманитарне помоћи, према Закону о донацијама и хуманитарној помоћи, могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Наиме, када наведена лица, са изузетком политичких странака (што је и прописано Законом о донацијама и хуманитарној помоћи), врше увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ, на тај увоз, а под условом да се увоз врши за рачун тих лица у смислу да су у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан

промет, издатој у складу са царинским прописима, наведена као власници добара која се увозе, као и под условом да се увоз у свему врши према одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи (што утврђује надлежни царински орган), ПДВ се не плаћа. Међутим, када на основу уговора о донацији увоз добара врши представништво страног лица, на увоз тих добара не може се применити пореско ослобођење прописано одредбом члана 26. тачка 1а) Закона.

У складу са наведеним, ако у конкретном случају увоз научно-истраживачке опреме врши представништво страног удружења, ПДВ се обрачунава и плаћа. Међутим, ако увоз предметних добара врши Природно математички факултет Универзитета у Нишу, у својству примаоца донације, у том случају, а уз испуњење свих прописаних услова, за тај увоз не постоји обавеза плаћања ПДВ.

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

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

Сагласно одредби члана 26. тачка 1а) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примати донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да донација и хуманитарна помоћ може бити

у роби, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића, путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима.

10. Ко може да врши увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ без плаћања ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00124/2016-04 од 20.5.2016. год.)

Према одредби члана 26. тачка 1а) 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, ПДВ се не плаћа, ако се тај увоз врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01 и 36/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 101/05–др. закон, у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи). Примаоци донације и хуманитарне помоћи, према Закону о донацијама и хуманитарној помоћи, могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Наиме, када наведена лица, са изузетком политичких странака (што је и прописано Законом о донацијама и хуманитарној помоћи), врше увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ, на тај увоз, а под условом да се увоз врши за рачун тих лица у смислу да су у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, издатој у складу са царинским прописима, наведена као власници добара која се увозе, као и под условом да се увоз у свему врши према одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи (што утврђује надлежни царински орган), ПДВ се не плаћа. С тим у вези, ако увоз предметног добра врши Историјски архив

Београда у својству примаоца донације, у том случају, а под условом да је Историјски архив Београда наведен у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет као власник добра које се увози и уз испуњење осталих прописаних услова, за тај увоз не постоји обавеза плаћања ПДВ.

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

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

Сагласно одредби члана 26. тачка 1а) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примати донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да донација и хуманитарна помоћ може бити у роби, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима.

Према одредби члана 3. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, увоз робе и услуга по основу донације и хуманитарне помоћи, као и увоз робе и услуга који се купују из средстава добијених од донације и хуманитарне помоћи и из средстава остварених реализацијом хартија од вредности и по основу коришћења уступљених права, је слободан.

11. Да ли обвезник ПДВ који је у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет наведен као власник робе (добара), односно као лице које има слична права располагања робом (добрима) има право да ПДВ плаћен при увозу добара одбије као претходни порез у ситуацији када је ПДВ за увоз добара платио шпедитер који плаћени износ ПДВ потражује од ино-добављача?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-111/2016-04 од 19.5.2016. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ који је плаћен приликом увоза добара одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза, као и да набављена добра користи или да ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или 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 је у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет наведен као власник робе (добара), односно као лице које има слична права располагања робом (добрима) која се увози, има право да, уз испуњење осталих услова, ПДВ плаћен при увозу добара одбије као претходни порез, независно од тога што је, према наводима из предметног захтева, ПДВ за увоз добара платио шпедитер и што шпедитер потражује плаћени износ ПДВ од ино-добављача, а не од обвезника ПДВ који је у јединственој царинској исправи наведен као власник робе (добара), односно као лице које има слична права располагања робом (добрима) која се увози.

У пореској пријави – Обрасцу ПППДВ, у делу IV, под редним бројем 6, исказују се подаци о вредности увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ) и ПДВ који је плаћен приликом увоза, а који обвезник ПДВ може да одбије као претходни порез, тако што се:

– у поље 006 уноси вредност увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ);

– у поље 106 уноси износ ПДВ који је обрачунат од стране надлежног царинског органа и плаћен приликом увоза, а који се може одбити као претходни порез.

Министарство финансија напомиње да ако је у једном пореском периоду извршен увоз добара, а у другом стечено право на одбитак претходног пореза по том основу (плаћен ПДВ), податак о вредности увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ) исказује се у пореској пријави која се подноси за порески период у којем је извршен увоз добара (поље 006), док се податак о износу ПДВ који се може одбити као претходни порез исказује у пореској пријави која се подноси за порески период у којем је ПДВ плаћен (поље 106).

Сагласно одредби члана 27. 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

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 ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

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

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).

Према одредби члана 13. став 11. тачка 1) Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/16, у даљем тексту: Правилник), у делу IV Обрасца ППДВ исказују се подаци о претходном порезу, и то под редним бројем 6. – Претходни порез плаћен приликом увоза, у поље 006 уноси се вредност увезених добара исказана у царинском документу,

без ПДВ, а у пољу 106 уноси се износ ПДВ који је обрачунат од стране надлежног царинског органа и плаћен приликом увоза, а који се може одбити као претходни порез у пореском периоду.

Сагласно одредби става 16. истог члана Правилника, ако је у једном пореском периоду извршена набавка добара, односно услуга, а у другом стечено право на одбитак претходног пореза по основу набавке тих добара, односно услуга, податак о износу накнаде за набављена добра, односно услуге исказује се у делу IV Обрасца ПППДВ који се подноси за порески период у којем је извршена набавка добара, односно услуга, и то: под редним бројем 6. – у пољу 006, под редним бројем 7. – у пољу 007, односно под редним бројем 8. – у пољу 008, док се податак о износу ПДВ који се може одбити као претходни порез по основу набавке тих добара, односно услуга исказује у делу IV Обрасца ПППДВ који се подноси за порески период у којем је стечено право на одбитак претходног пореза, и то: под редним бројем 6. – у пољу 106, под редним бројем 7. – у пољу 107, односно под редним бројем 8. – у пољу 108.

12. Да ли се рачуном на основу којег обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза из члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ, сматра и електронски документ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-149/2016-04 од 19.5.2016. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга, односно ПДВ плаћен приликом увоза добра, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ, односно документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен

приликом увоза), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). С тим у вези, рачуном на основу којег обвезник ПДВ може остварити право на одбитак претходног пореза из члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ сматра се и електронски документ сачињен у складу са законом који уређује електронски документ, ако садржи податке прописане 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон о ПДВ) и Правилником 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 и 86/15). Поред тога, Министарство финансија напомиње да је обвезник ПДВ дужан да води и чува евиденцију која обезбеђује вршење контроле у складу са чл. 46. и 47. Закона о ПДВ.

Сагласно одредби члана 27. Закона о ПДВ, 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 о ПДВ, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, сагласно одредбама члана 28. став 2. Закона о ПДВ, обвезник може да оствари ако поседује:

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

Одредбама става 3. истог члана Закона о ПДВ 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.

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

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

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

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;

- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;
- 10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

13. Ко је порески дужник за промет лимарских радова који обвезник ПДВ врши лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-127/2016-04 од 19.5.2016. год.)

Почев од 15. октобра 2015. године, за промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац предметног добра, односно услуге, као порески дужник, у случају промета између:

- два обвезника ПДВ;
- обвезника ПДВ који врши предметни промет и лица из члана 9. став 1. Закона (независно од тога да ли је лице из члана 9. став 1. Закона обвезник ПДВ или није обвезник ПДВ).

Добра и услуге из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона утврђена су Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник).

Лицима из члана 9. став 1. Закона сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно

актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе. Према томе, у случају када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона лицу из члана 9. став 1. Закона, у конкретном случају Народној скупштини Републике Србије, порески дужник за тај промет јесте Народна скупштина Републике Србије. С тим у вези, а у конкретном случају, лимарски радови сматрају се активностима из групе 43.99 – Остали непоменути специфични грађевински радови која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника.

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

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

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

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).

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

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, 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.

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;

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

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

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

Одредба члана 10. став 2. тачка 3) Закона, према одредби члана 38. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), примењује се од 15. октобра 2015. године.

14. Шта чини основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта у случају када обвезник ПДВ који врши први пренос права располагања накнаду за промет тих добара не остварује у новцу већ у добрима или услугама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00457/2016-04 од 18.5.2016. год.)

Када обвезник ПДВ врши први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта лицу које није обвезник ПДВ, при чему накнаду за промет тих добара не остварује у новцу већ у добрима или услугама, основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта чини тржишна вредност добара или услуга добијених на име накнаде за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, на дан испоруке тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ (тзв. нето вредност).

Одредбом члана 17. 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна

вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ (члан 17. став 5. Закона).

15. Порески третман одређених активности које акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове неживотних осигурања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-332/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Када акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши одређене активности за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове неживотних осигурања, у складу са законом којим се уређује осигурање, са аспекта 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) сматра се да акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши промет услуга акционарском друштву за осигурање које обавља послове неживотних осигурања.

Такође, када акционарско друштво за осигурање које обавља послове неживотних осигурања врши одређене активности за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове животних осигурања, у складу са законом којим се уређује осигурање, са аспекта Закона сматра се да акционарско друштво за осигурање које обавља послове неживотних осигурања врши промет услуга акционарском друштву за осигурање које обавља послове животних осигурања.

Промет услуга, који врши обвезник ПДВ, опорезује се ПДВ 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.

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

У складу са одредбом члана 5. став 4. тачка 2) Закона, са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

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

Одредбом става 5. истог члана Закона прописано је да ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

Сагласно одредбама члана 18. ст. 2. и 3. Закона, основицом код промета услуга без накнаде сматра се цена коштања тих или сличних услуга, у моменту промета, при чему се ПДВ не урачунава у основицу.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 2) 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), пружањем услуга, у смислу члана 5.

став 4. тачка 2) Закона, сматра се пружање услуга без накнаде које порески обвезник изврши у непословне сврхе.

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

16. Порески третман промета услуга сузбијања зооноза, тј. болести која се може преносити директно или индиректно са животиња на људе и са људи на животиње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-129/2016-04 од 16.5.2016. год.)

За промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Међутим, када је реч о услугама здравствене заштите животиња које се врше у складу са законом који уређује ветеринарство, а којима се, у складу са тим законом, између осталог, сматра и сузбијање зооноза, тј. болести која се може преносити директно или индиректно са животиња на људе и са људи на животиње, на промет тих услуга 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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон). Наиме, мишљење Министарства финансија је да је, у конкретном случају, реч о услугама које се превасходно сматрају услугама које се пружају у складу са законом којим се уређује ветеринарство, а за које Законом није прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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).

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

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

17. Место промета услуге уступања играча на неодређено, односно одређено време, са аспекта Закона о порезу на додату вредност

(Објашњење Министарства финансија, бр. 011-00-01325/2015-04 од 31.3.2016. год.)

1. Место промета услуге уступања играча на неодређено време јесте место у којем пружалац услуге обавља своју делатност, а ако се промет услуге врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице. С тим у вези:

– када обвезник ПДВ – домаћи спортски клуб изврши уступање играча спортском клубу у иностранству, на неодређено време, обвезник ПДВ – домаћи спортски клуб дужан је да обрачуна ПДВ по општој стопи ПДВ од 20%, на основицу коју чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ – домаћи спортски клуб прима или треба да прими по том основу, без ПДВ, као и да обрачунати ПДВ плати;

– када страни спортски клуб изврши уступање играча домаћем спортском клубу, на неодређено време, домаћи спортски

клуб није порески дужник по том основу, тј. нема обавезу да за промет услуге страног спортског клуба обрачуна и плати ПДВ.

2. Место промета услуге уступања играча на одређено време јесте место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште. С тим у вези:

– када обвезник ПДВ – домаћи спортски клуб изврши уступање играча спортском клубу у иностранству, на одређено време, обвезник ПДВ – домаћи спортски клуб није дужан да обрачуна и плати ПДВ по том основу;

– када страни спортски клуб изврши уступање играча домаћем спортском клубу, на одређено време, ПДВ се обрачунава и плаћа. Наиме, ако је страни спортски клуб обвезник ПДВ у Републици Србији, у том случају за промет наведене услуге порески пуномоћник за ПДВ страног спортског клуба дужан је да, у име и за рачун страног спортског клуба – обвезника ПДВ, обрачуна и плати обрачунати ПДВ. Међутим, ако страни спортски клуб није обвезник ПДВ у Републици Србији, за промет предметне услуге обавезу да обрачуна и плати обрачунати ПДВ има домаћи спортски клуб (прималац услуге), као порески дужник.

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, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Порески дужник, у смислу овог закона, а у складу са

одредбама члана 10. став 1. тачка 1) Закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Сагласно члану 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник је прималац добара и услуга ако страном лице није одредило пореског пуномоћника.

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

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра се место у којем 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 стављања на располагање особља (члан 12. став 3. тачка 4) подтач. (9) Закона).

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

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

3. Овим објашњењем поништава се Објашњење Министарства финансија и привреде број: 430-01-369/2013-01 од 10. јула 2013. године.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли је синдикална организација (као недобитна организација), која је остварила приходе од камата на новчана средства на рачуну банке, дужна да (као обвезник пореза на добит) надлежном пореском органу поднесе порески биланс и пореску пријаву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-170/2016-04 од 19.5.2016. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

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

У складу са одредбама 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.

Сагласно наведеном, уколико недобитна организација оствари (у одређеном пореском периоду) приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, по основу тако остварених прихода обвезник је пореза на добит правних лица, при чему основицу за опорезивање (која се утврђује у пореском билансу) представља разлика између прихода са тржишта и расхода који су настали у вези са остварењем тих прихода. У том случају расходи са тржишта обрачунавају се и исказују (у пореском билансу) сразмерно учешћу прихода остварених на тржишту у укупно оствареним приходима обвезника или у укупном износу (уколико је њихов настанак везан искључиво за приходе остварене на тржишту).

Имајући у виду да је (како произилази из садржине поднетог захтева) синдикална организација (као недобитна организација) остварила приходе са тржишта (конкретно од камата на новчана средства на рачуну банке), дужна је да (као обвезник пореза на добит) надлежном пореском органу поднесе порески биланс и пореску пријаву, независно од тога што је у том пореском периоду остварени вишак прихода над расходима мањи од 400.000 динара. У том случају синдикална организација (уколико испуњава и остале услове из члана 44. Закона) на одговарајућем редном броју обрасца пореске пријаве уписује вредност нула („0“).

Министарство финансија напомиње да се приходи недобитне организације остварени од чланарина њених чланова, не сматрају

приходима оствареним на тржишту, што значи да за ове приходе недобитна организација није обвезник пореза на добит правних лица.

2. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице из Аустрије од резидентног правног лица по основу накнада од услуга у складу са одредбама члана 40. Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-454/2016-04 од 18.5.2016. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно наведеној законској одредби, у случају када резидентно правно лице, које се (у оквиру своје пословне делатности) бави организацијом концерата и других програма забавног карактера, плаћа накнаду нерезидентном правном лицу (у конкретном случају, из Аустрије) за услугу (нпр. обезбеђења техничке опреме озвучења, осветљења и видеа; монтаже и демонтаже опреме и сл.) пружену на територији Републике, приход нерезидентног правног лица (остварен у том конкретном случају) предмет је опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5. Закона.

С тим у вези, наведене накнаде од услуга, сходно решењима садржаним у уговору о избегавању двоструког опорезивања са

Аустријом (у даљем тексту: Уговор), за примаоца накнада имају карактер „Добити од пословања“ која се, сходно члану 7. став 1. Уговора, у држави извора (у конкретном случају, у Републици) опорезује само ако је остварена преко сталне пословне јединице коју нерезидентни прималац накнада од услуга има у Републици (ово сходно правилима која важе за опорезивање добити сталне пословне јединице).

Услов за наведено, односно за неопорезивање накнада од услуга у Републици је да нерезидент (у конкретном случају, правно лице из Аустрије) докаже статус резидента државе са којом Република Србија има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Аустрије) и да је нерезидент стварни власник прихода (члан 40а став 1. Закона).

У супротном, примењују се одредбе члана 40. став 1. тачка 5) Закона.

3. Порески третман прихода које остварује нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга, у складу са одредбама члана 40. Закона о порезу на добит правних лица, у случају пружања услуге испитивања тржишта ради пласмана робе или услуга резидентног правног лица у иностранство (као нпр. анализа конкуренције и потенцијалних купаца), односно пружања услуге посредовања (обезбеђења пласмана робе и услуга резидентног правног лица у иностранству), као и пружања услуге пројектовања непокретности која се налази ван територије Републике

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-179/2016-04 од 16.5.2016. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на

добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно наведеној законској одредби, мишљење Министарства финансија је да је приход нерезидентног правног лица остварен од резидентног правног лица по основу накнаде за услугу испитивања тржишта ради пласмана робе или услуга резидентног правног лица у иностранство (као нпр. анализа конкуренције и потенцијалних купаца), односно приход нерезидентног правног лица остварен по основу накнаде за услугу посредовања (обезбеђења пласмана робе и услуга резидентног правног лица у иностранству), предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да се пружене услуге користе на територији Републике.

Међутим, када се ради о приходу нерезидентног обвезника од резидентног правног лица по основу накнаде плаћене за услугу пројектовања непокретности која се налази ван територије Републике, мишљење Министарства финансија је да тако плаћена накнада представља приход нерезидентног правног лица који није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са одредбом члана 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да је конкретна услуга и пружена и искоришћена ван територије Републике.

4. Да ли се износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика признају у пореском билансу обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 410-00-177/2016-04 од 16.5.2016. год.)

Према одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), основица пореза на добит је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредаба члана 7. став 1. и члана 23. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи, односно приходи, у износима утврђеним у билансу успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода, односно прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Сагласно члану 78. став 1. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14) правна лица и предузетници који су вршили разграничавање нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и нето ефеката обрачунатих курсних разлика у складу са одредбама чл. 77а до 77л Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06 ... 101/12), у смислу обавеза и потраживања по основу којих су ти ефекти обрачунати, дужни су да износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика пренесу на терет расхода,

односно прихода приликом састављања финансијских извештаја за 2014. годину.

Имајући у виду наведене законске одредбе, износ разграничених нето ефеката обрачунате уговорене валутне клаузуле и разграничених нето ефеката обрачунатих курсних разлика, пренетих на терет расхода, односно прихода и исказаних у финансијским извештајима, признају се, као такви, у пореском билансу обвезника (поднетом за порески период у коме су предметни расходи, односно приходи исказани).

5. Утврђивање капиталног добитка обвезника приликом продаје сопственог удела

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-103/2016-04 од 16.5.2016. год.)

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

Сходно члану 27. ст. 3. и 4. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из става 1. (у даљем тексту: имовина) и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика из става 3. овог члана

негативна, у питању је капитални губитак.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. став 1. Закона).

У смислу члана 29. став 10. Закона, набавна цена удела у капиталу правних лица јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену. Набавна цена удела у капиталу правних лица стечених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога јесте тржишна цена на дан уноса улога.

Према члану 157. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11 ... 5/15), сопственим уделом друштва у смислу овог закона сматра се удео или део удела који друштво стекне од свог члана.

Друштво може стицати сопствене уделе на основу одлуке скупштине откупом удела или дела удела од члана друштва (члан 157. став 2. тачка 4) Закона о привредним друштвима).

У складу са чланом 159. став 1. тачка 2) Закона о привредним друштвима, друштво може сопствени удео пренети члану друштва или трећем лицу уз накнаду, у ком случају сваки члан друштва има право прече куповине сразмерно висини свог удела у друштву.

Сагласно наведеном, уколико обвезник стекне сопствени удео откупом (удела) од једног од чланова друштва, а потом, у складу са позитивним прописима, изврши продају (тако стеченог) удела, (позитивна) разлика између продајне цене (утврђене у складу са чланом 28. став 1. Закона) и набавне цене удела представља капитални добитак, при чему набавна цена јесте цена коју је обвезник платио (приликом откупа удела) свом оснивачу.

6. Порески третман накнаде која се плаћа за право коришћења жига свом повезаном правном лицу из иностранства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-83/2016-04 од 11.5.2016. год.)

Сектор за фискални систем обратио се Сектору за финансијски систем Министарства финансија, као надлежном за давање одговора на питање које се, за решење конкретне порескоправне ситуације, поставило као претходно.

С тим у вези, дописом од 9. маја 2016. године, Сектор за финансијски систем дао је следећи одговор:

„У вези са вашим дописом број: 413-00-83/2016-04 од 12. априла 2016. године, који се односи на захтев обвезника, а ради давања одговора у смислу рачуноводственог третмана и начина исказивања лиценце за право коришћења жига у пословним књигама обвезника као корисника жига, односно да ли у конкретном случају дата лиценца испуњава услове признавања нематеријалне имовине или се признаје као расход периода, са аспекта примене прописа из надлежности Сектора за финансијски систем, обавештавамо вас о следећем:

У складу са параграфом 8. МРС 38: Нематеријална имовина (у даљем тексту: МРС 38), дефинисан је појам: „Нематеријална имовина“ као немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Параграфима 9. и 10. овог стандарда дефинисани су уобичајени примери који се сматрају нематеријалном имовином који укључују: компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе купаца, хипотекарно услужна права, дозволе за рибарење, увозне квоте, франшизе, односи према купцима или добављачима, лојалност купаца, учешће на тржишту и маркетиншка права. Међутим, уколико ставка из делокруга овог стандарда не задовољава дефиницију нематеријалне имовине, издаци њеног стицања или интерног генерисања се признају као расход када настану.

Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтева да ентитет покаже да ставка задовољава:

(а) дефиницију нематеријалне имовине (видети параграфе 8–17); и

(б) критеријуме признавања (видети параграфе 21–23).

Посебно указујемо на параграф 21. MPC 38, којим је прописано да нематеријалну имовину треба признати ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улисти у ентитет; и

(б) ако се набавна вредност имовине може поуздано одмерити.

Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим:

(а) ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине које испуњава услове признавања (видети параграфе 18–67); или

(б) ако ставка није стечена у пословној комбинацији и не може се признати као нематеријална имовина. Ако је тако, ставка представља део износа признатог као гудвил на датум стицања (видети МСФИ 3).

Према подацима који су наведени у предметном захтеву, посебним Уговором о лиценци (између нерезидентног правног лица – давалац лиценце за право коришћења жига и резидентног правног лица – стицалац лиценце) утврђено је да је накнада за коришћење жига везана за остварени промет корисника жига, што представља будућу и непознату категорију, односно услед чега није могуће поуздано одмерити набавну вредност лиценце. У захтеву је, између осталог, наведено и да се, сагласно предметном уговору, накнада за коришћење жига одређује у проценту од укупног месечног прихода и обрачунава се и фактурише месечно. Право на коришћење жига условљено је плаћањем, односно уколико би резидентно правно лице престало да плаћа накнаду, изгубило би сва права у погледу

коришћења жига.

Имајући у виду претходно наведено, мишљења смо да исказивање лиценце за право коришћења жига у пословним књигама резидентног правног лица (као корисника жига) зависи од тога да ли су испуњени критеријуми из МРС 38. С обзиром да је у конкретном случају право на коришћење жига условљено месечним плаћањем, као и да се накнада одређује у складу са Уговором о лиценци (у одговарајућем проценту који зависи од укупно оствареног месечног прихода), мишљења смо да би овако утврђену накнаду требало признати као расход периода у пословним књигама резидентног правног лица.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно у конкретном случају резидентно правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са МСФИ.“

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Сагласно наведеној законској одредби, у случају када обвезник у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству (и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП) искаже расход по основу накнаде коју плаћа за право коришћења жига, тако исказан расход признаје се у пореском билансу обвезника.

7. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу давања у новцу, опреми или производима учињених Дечијем фонду Уједињених нација (UNICEF)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-94/2016-04 од 11.5.2016. год.)

Сагласно одредби члана 15. став 1. тачка 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, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту.

Ставом 2. истог члана Закона прописано је да се издаци из става 1. тачка 1) овог члана признају као расход само ако су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. тачка 1) овог члана.

У складу са наведеним законским одредбама, расход који у својим пословним књигама исказе обвезник по основу давања (у новцу, опреми или производима) учињених UNICEF-у за финансирање хуманитарних програма, признаје се у пореском билансу обвезника највише до 5% од укупног прихода (збирно са осталим издацима из члана 15. став 1. тачка 1) Закона).

8. Да ли је Јавно предузеће „Електропривреда Србије“ (ЕПС) дужно да приликом исплате накнаде нерезидентном правном лицу за услугу извршену на територији Републике (а у вези са

ревитализацијом некретнина, постројења и опреме, односно изградње постројења за одсумпоравање) поднесе пореску пријаву и обрачуна и плати порез по одбитку на услуге у случају када се финансирање уговорених послова врши делом из средстава зајма одобреног Републици Србији на основу законом потврђеног међудржавног уговора, односно из средстава одобрених на основу законом потврђеног међудржавног уговора за реализацију конкретног пројекта, а делом из сопствених средстава ЕПС-а?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-228/2016-04 од 25.4.2016. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тач. 3) и 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата и накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

У смислу одредбе члана 40. став 3. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, између осталог, од накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог коришћења или пружања, односно место где ће бити пружене или коришћене, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

У смислу одредбе члана 71. Закона, порез по одбитку на приходе нерезидентног правног лица, између осталог, по основу накнада од услуга, исплатилац прихода обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани рачун на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

Према члану 71. став 3. Закона, пореска пријава за порез по одбитку подноси се на дан исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са овим законом.

Сагласно одредби члана 2. став 6. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Сл. гласник РС“, бр. 97/15 ... 14/16—исправка, у даљем тексту: Правилник), исплатилац подноси пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице порез плаћа у држави чији је резидент.

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.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетих дописа), Јавно предузеће „Електропривреда Србије“ (у даљем тексту: ЕПС) закључило је више уговора о ревитализацији некретнина, постројења и опреме, као и изградњи конкретних постројења (нпр. за одсумпоравање димних гасова) са нерезидентним правним лицима (као извођачима), при чему се финансирање уговорених послова (између осталог, услуга) врши делом из средстава зајма одобреног Републици Србији (у даљем тексту: Република) на основу законом потврђеног међудржавног уговора, односно из средстава одобрених на основу законом потврђеног међудржавног уговора (који је закључила Република) за реализацију конкретног пројекта, а делом из сопствених средстава ЕПС-а. С тим у вези, поставило се питање да ли је ЕПС дужан да приликом исплате накнаде нерезидентном правном лицу за услугу извршену на територији Републике (а у вези са ревитализацијом некретнина, постројења и опреме, односно изградње постројења за одсумпоравање), поднесе пореску пријаву и обрачуна и плати порез по одбитку на услуге.

1. Имајући у виду наведено, у случају када ЕПС врши плаћање накнаде за услугу нерезидентном правном лицу (извођачу радова) из средстава одобрених на основу (законом потврђеног) уговора о финансирању одређеног пројекта (изградње постројења за одсумпоравање димних гасова за термоелектрану, у конкретном случају) којим је прописано, између осталог, да су нерезидентна правна лица у својству извршилаца услуга изузета од свих фискалних оптерећења и пореза у Републици у вези са приходом оствареним од услуга, Министарство финансија сматра да приходи нерезидентног правног лица, остварени у том конкретном случају, нису предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду члан 16. Устава Републике Србије. С тим у вези, ЕПС није дужан да (приликом исплате предметне накнаде) поднесе пореску пријаву.

2. У случају када ЕПС врши плаћање накнаде за услугу нерезидентном правном лицу (извођачу радова по основу уговора о ревитализацији некретнина, постројења и опреме) из средстава одобрених Републици на основу (законом потврђеног) уговора о зајму, при чему предметним уговором није прописано да се из средстава зајма неће плаћати порези у Републици, Министарство финансија сматра да се на приходе нерезидентног правног лица (остварене од накнада по основу извођења уговорених радова) обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено. Наиме, уколико је између Републике и државе резидентства нерезидентног правног лица (извођача радова) закључен (и законом потврђен) уговор о избегавању двоструког опорезивања, према коме право опорезивања прихода од услуга припада држави уговорници (чији је резидент извођач радова – нерезидентно правно лице), ЕПС је дужан да (приликом исплате предметне накнаде) поднесе пореску пријаву у складу са Правилником.

Уколико ЕПС (као исплатилац накнаде) у моменту исплате предметне накнаде нерезидентном правном лицу не располаже потврдом о резидентности (примаоца накнаде – нерезидентног правног лица), дужан је да обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20%.

3. У случају када ЕПС врши плаћање накнаде за услугу нерезидентном правном лицу (извођачу радова) из сопствених средстава, дужан је да поднесе пореску пријаву и обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20%, осим у случају када је уговором о избегавању двоструког опорезивања предвиђено да се порез по предметном основу плаћа у држави уговорници (чији је резидент извођач радова). У том случају, ЕПС подноси пореску пријаву у складу са Правилником.

Уколико у моменту исплате предметне накнаде нерезидентном правном лицу ЕПС не располаже потврдом о резидентности (примаоца накнаде – нерезидентног правног лица), дужан је да обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20%.

4. У случају када ЕПС плаћа накнаду по основу услуга пружених од стране нерезидентних правних лица из јурисдикција са преференцијалним пореским системом (нпр. хотелске услуге пружене у Хонг Конгу), обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25% сагласно одредби члана 40. став 3. Закона.

5. Приликом плаћања која ЕПС врши (Агенцији за осигурање депозита) на основу уговора о регулисању обавеза према Републици Србији, а у вези са обавезама ЕПС-а (као дужника према иностраним повериоцима, између осталог, Париског и Лондонског клуба) које је преузела Република Србија, ЕПС није дужан да обрачуна и плати порез по одбитку (на камату) у складу са одредбом члана 40. став 1. тачка 3) Закона.

9. Признавање у пореском билансу обвезника расхода камата по основу уговора о кредиту у случају када је обвезник из средстава добијеног кредита извршио набавку основних средства која је, као неновчани улог, унео у капитал зависног привредног друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-82/2016-04 од 21.4.2016. год.)

У складу са одредбом члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01...112/15, у даљем тексту: Закон), опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Према одредби члана 19. став 1. Закона, на терет расхода у пореском билансу признају се укупно обрачунате камате, изузев камата због неблаговремено плаћених пореза, доприноса и других јавних дажбина.

Према наводима из дописа, обвезник је из средстава добијеног кредита извршио набавку основних средства, која је (приликом оснивања), као неновчани улог, унео у капитал зависног привредног друштва.

С тим у вези, износ обрачунате камате, који обвезник (прималац кредита) дугује по основу закљученог уговора о кредиту (даваоцу кредита), а који се (сагласно прописима о рачуноводству и другим релевантним прописима) евидентира као расход у пословним књигама обвезника, признаје се као такав у пореском билансу обвезника (а не његовог зависног привредног друштва),

сходно одредбама Закона.

10. Шта чини основицу за обрачун амортизације за стална средства набављена пре 1. јануара 2004?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-414/2016-04 од 14.4.2016. год.)

Одредбом члана 10. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се расход по основу амортизације сталних средстава признаје у износу и на начин утврђен овим законом.

Стална средства из става 1. овог члана обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се, сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у пословним књигама обвезника признају као стална средства, осим природних богатства која се не троше, као и нематеријална средства, осим goodwill-а (члан 10. став 2. Закона).

Средства из става 2. овог члана разврставају се у пет група са следећим амортизационим стопама: I група 2,5%; II група 10%; III група 15%; IV група 20% и V група 30% (члан 10. став 3. Закона).

Одредбом члана 10. став 4. Закона прописано је да се амортизација за стална средства разврстана у I групу утврђује применом пропорционалне методе, на основицу коју чини набавна вредност средства, за свако стално средство посебно, а у случају када су стална средства из ове групе стечена у току пореског периода, утврђује се применом пропорционалне методе сразмерно времену од када је започет обрачун амортизације до краја пореског периода.

Амортизација за стална средства разврстана у групе II до V утврђује се применом дегресивне методе на вредност средстава разврстаних по групама (члан 10. став 5. Закона).

Основицу за амортизацију из става 5. овог члана у првој

години чини набавна вредност, а у наредним периодима неотписана вредност (члан 10. став 6. Закона).

Стална средства разврстана у I групу јесу непокретности (члан 10. став 7. Закона).

Одредбом члана 9. Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 116/04 и 99/10, у даљем тексту: Правилник) прописано је да основицу за амортизацију сталних средстава на дан 1. јануара 2004. године код правних лица која примењују међународне рачуноводствене стандарде од 1. јануара 2004. године чини неотписана вредност сталних средстава утврђена на дан 31. децембра 2003. године, у складу са прописима о рачуноводству који су се примењивали на годишње финансијске извештаје за 2003. годину.

Имајући у виду наведене законске одредбе, основицу за обрачун амортизације прописане Законом, за стална средства (укључујући и непокретности) набављена пре 1. јануара 2004. године, чини њихова набавна вредност на дан 1. јануара 2004. године, која одговара неотписаној вредности сталних средстава (разврстаних у групе од I до V) на дан 31. децембра 2003. године, утврђеној у складу са прописима о рачуноводству који су се примењивали до краја 2003. године.

Министарство финансија је став по предметном питању изнет у овом мишљењу заузело и у мишљењима из 2006. године (бр. 430-07-0068/2005-04), 2011. године (бр. 413-00-00104/2011-04) и 2015. године (бр. 413-00-97/2013-04).

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Разврставање непокретности у одговарајуће групе за потребе утврђивања основице пореза на имовину када објекат чини више посебних целина које се могу сврстати у различите групе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00149/2016-04 од 31.5.2016. год.)

Према одредби члана 6а 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, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) 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.

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

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

Дакле, када објекат чини више посебних целина које се могу сврстати у различите групе, свака посебна целина у оквиру објекта се сврстава у одговарајућу групу непокретности за потребе утврђивања основице пореза на имовину. Ако је, у конкретном случају, како се у захтеву наводи, у саставу објекта 12 станова, 12 гаражних места и четири локала, за потребе утврђивања основице пореза на имовину станови се сврставају у групу из члана ба став 1. тачка 4) Закона – Станови, локали се разврставају у групу из члана ба став 1. тачка 6) Закона – Пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности, док се гаражна места која не служе за обављање услужне делатности у копненом саобраћају – Паркиралишта за моторна возила, сврставају у групу из члана ба став 1. тачка 7) Закона – Гараже и гаражна места.

2. Како се за потребе утврђивања основице пореза на имовину разврстава непокретност – гаражни објекат са више гаражних места који служи за обављање регистроване делатности – Услужне делатности у копненом саобраћају – Паркиралишта за моторна возила?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00167/2016-04 од 17.5.2016. год.)

▪ У надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем није давање пореско-правних савета у вези са непокретностима које странке имају намеру да стекну да би их (у целости или делимично) издавале трећим лицима, у смислу што повољнијег пореског третмана односно умањења висине трошкова повезаних са конкретним непокретностима, већ давање мишљења у вези са одредбама пореских прописа које изазивају недоумице и нејасноће.

▪ Према одредби члана 6а 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. пропис, у даљем тексту: Закон), за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) 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.

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

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

Дакле, групе одговарајућих непокретности у које се разврставају непокретности за сврху утврђивања основице пореза на имовину прописане су чланом 6а Закона, а не Правилником о класификацији објеката („Сл. гласник РС“, бр. 22/15) који је донет на основу овлашћења прописаног Законом о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09– исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14).

Имајући у виду наведено, непокретност која служи за обављање регистроване делатности разврстава се у Групу непокретности из члана 6а став 1. тачка б) Закона – Пословне

зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности. У том смислу, кад је на основу решења надлежног органа за изградњу пословног објекта изграђен гаражни објекат са више гаражних места који служи за обављање регистроване делатности – Услугне делатности у копненом саобраћају – Паркиралишта за моторна возила (делатност 52.21 из Класификације делатности која је саставни део Уредбе о класификацији делатности – „Сл. гласник РС“, бр. 54/10), према мишљењу Министарства финансија, за сврху утврђивања основице пореза на имовину тај објекат разврстава се у Групу непокретности из члана 6а став 1. тачка 6) Закона – Пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности.

С тим у вези, изнети су ставови у мишљењу број: 430-00-00103/2015-04 од 8. октобра 2015. године.

3. Како се утврђује фер вредност непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности за сврху утврђивања основице пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00407/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Одредбом члана 7. 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 је 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, фер вредност исказана на

последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

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

Према мишљењу Министарства финансија – Сектор за финансијски систем број: 430-00-317/2015-04 од 17. септембра 2015. године: „Правно лице дужно је да, у складу са општим актом (члан 7. став 1. Закона о рачуноводству), утврди своје рачуноводствене политике, у оквиру којих треба да уреди питања вредновања имовине (у конкретном случају, непокретности). Самим тим, мишљења смо да је, пре свега, општи акт правног лица, којим су уређене рачуноводствене политике, доказ о томе да је правно лице своју имовину вредновало по фер вредности. Уколико је то случај, ово правно лице има обавезу да, након обављене процене (у складу са МРС-16, минимум једном на сваких 3–5 година, а може и чешће) изврши одговарајућа евидентирања (књижења) у својим пословним књигама по наведеној процени, па се и то може сматрати доказом да је вредност имовине исказана по методу фер вредности.“

Према МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*, параграф 31, након што се признају као средство некретнине, постројења и опрема чија се фер вредност може поуздано одмерити, књиже се по ревалоризованом износу, који представља њихову фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке због умањења вредности. Ревалоризација се врши довољно редовно, како би се обезбедило да се књиговодствена вредност битно не разликује од вредности до које би се дошло коришћењем фер вредност на крају извештајног периода.

Према параграфу 34, учесталост ревалоризовања зависи од промена фер вредности некретнина, постројења и опреме које се ревалоризују. Када се фер вредност ревалоризованог средства битно разликује од његове књиговодствене вредности, потребна је даља ревалоризација. Неке некретнине, постројења и опрема

могу показивати знатна и променљива кретања фер вредности, због чега је потребно вршење ревалоризације једном у току године. Код оних некретнина, постројења и опреме код којих су кретања фер вредности незнатна, није потребно тако често ревалоризовање. Уместо тога, може бити неопходно да се ставке ревалоризују само једном на сваких три или пет година.

Према МСФИ 5: *Стална имовина* која се држи за продају и престанак пословања, параграф 25, ентитет не амортизује сталну имовину док је она класификована као имовина која се држи за продају или док је део групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају. Камата и други расходи који се могу приписати обавезама групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају, признају се и даље.

Према МРС 40: *Инвестиционе некретнине*, параграф 62, све до дана када некретнина коју користи власник постане инвестициона некретнина књижена по фер вредности, ентитет амортизује ту некретнину и признаје све импаратетне губитке који су настали. Ентитет третира било коју разлику између књиговодствене вредности некретнине по IAS-у 16 и њене фер вредности на тај датум на исти начин као и ревалоризацију према IAS-у 16.

Дакле, Законом је уређена основица пореза на имовину, укључујући и основицу за непокретности обвезника који води пословне књиге који вредност непокретности 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. Законом (о порезима на имовину) није уређен начин утврђивања фер вредности непокретности, периоди у којима се процена фер вредности врши, да ли се врши исправка последње процењене фер вредности по основу амортизације или не, лица која вредност непокретности у пословним књигама могу исказивати по фер вредности у складу са МРС, односно МСФИ ..., с

обзиром на то да су та питања уређена прописима којима се уређује рачуноводство.

За непокретности обвезника који води пословне књиге који вредност непокретности 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, основица пореза на имовину је фер вредност непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи пореској години. То подразумева да је фер вредност у пословним књигама на последњи дан пословне године (у години која претходи пореској години) тог обвезника исказана у складу са прописима којима се уређује рачуноводство.

4. Да ли инвеститор, који је приликом продаје станова у изградњи обрачунао и платио ПДВ, има обавезу да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права за тај (исти) пренос?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00195/2016-04 од 13.5.2016. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 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), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Одредбом члана 24а Закона прописано је да се од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима:

1) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

2) пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона по основу расподеле ликвидационог остатка, који се опорезује у складу са законом који уређује опорезивање дохотка грађана, односно добити правних лица;

3) пренос апсолутног права из члана 23. овог закона са правног претходника на правног следбеника у статусној промени, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;

4) замена моторног возила, пловила, односно ваздухоплова извршена у гарантном року у складу са условима из гаранције, ако стране између којих се замена врши, поред моторног возила, пловила или ваздухоплова који се замењују, не дају другој страни и доплату у новцу или накнаду у другом облику;

5) стицање права својине на посебним деловима непокретности деобом сувласничке заједнице између сувласника у сразмери са њиховим сувласничким деловима на дан деобе;

6) пренос апсолутних права по основу експропријације.

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

Према томе, пренос уз накнаду права својине на непокретности на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, изузет је из предмета опорезивања порезом на пренос апсолутних права, па се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права. (На пример, на први пренос права располагања на посебној економској целини – стану у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који уз накнаду врши инвеститор предметног објекта који је обвезник пореза на додату вредност у оквиру обављања делатности у Републици Србији, плаћа се порез на додату вредност, па је тај пренос изузет из предмета опорезивања порезом на пренос апсолутних права, што значи да се за њега не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос

апсолутних права).

Пренос уз накнаду права својине на непокретности на који се не плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права, осим у случајевима из члана 24а тач. 2), 3), 5) и 6) Закона. Стога се за тај пренос подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права. То подразумева да се пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права подноси и када постоји основ за пореско ослобођење (порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем, па се и право на пореско ослобођење по том основу утврђује решењем). Такође, ако је пренос права својине предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, за тај пренос подноси се пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права и у случају ако је преносилац права својине грешком за тај пренос обрачунао и у рачуну или другом документу који служи као рачун исказао порез на додату вредност.

5. Опорезивање порезом на имовину грађевинског земљишта у јавној својини, површине преко 10 ари, на коме је конституисано право коришћења у корист више физичких лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-161/2016-04 од 4.5.2016. год.)

Према одредби члана 2. 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, 47/13 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 по основу уговора о финансијском лизингу.

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

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

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

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. тач. 1) до 4) 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 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 Законом.

Сагласно 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.

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 члана 6. став 5. Закона, 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).

Према одредбама члана 6. ст. 7. и 8. Закона, граничне зоне

из члана 6. став 6. Закона су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају. Ако ни у граничним зонама 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.

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).

Према одредби члана 11. став 1. тач. 2) и 3) Закона, 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 0,40%
(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 члана 11. став 1. Закона, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из члана 11. став 1. Закона на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Дакле, право коришћења грађевинског земљишта површине 10 ари или површине мање од 10 ари, није предмет опорезивања порезом на имовину.

Кад је на грађевинском земљишту у јавној својини, површине преко 10 ари, које се налази на територији Републике Србије, конституисано право коришћења у корист физичког (или више физичких) лица, предмет опорезивања порезом на имовину је право коришћења (а не право својине). Порески обвезник је ималац права коришћења. Имајући у виду да грађевинско земљиште које је предмет опорезивања опредељује површина земљишта (преко 10 ари, а не број пореских обвезника за то земљиште), као и да Законом није прописано да се код опорезивања права својине на земљишту из предмета опорезивања изузима површина земљишта од 10 ари, произлази да је код опорезивања земљишта површине преко 10 ари предмет опорезивања укупна површина тог земљишта. Када су на истој непокретности више лица порески обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност. Министарство финансија напомиње да се, сагласно одредби члана 12. став 1. тачка 8) Закона, порез на имовину не плаћа на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа (осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом).

Пореска основица за непокретности обвезника који не води пословне књиге утврђује се у складу са чланом 6. Закона. Свака од непокретности опорезује се порезом на имовину једном за сваку календарску годину тј. не долази до двоструког опорезивања

земљишта (порез за земљиште утврђује се за корисну површину земљишта, а порез за објекат – за корисну површину објекта).

Обвезнику који не води пословне књиге порез се утврђује по стопама које утврђује скупштина јединице локалне самоуправе, а које не могу бити више од:

- 0,30% за земљиште,
- прогресивних стопа из члана 11. став 1. тачка 3) Закона за објекат.

С обзиром на то да су пореске стопе различите за земљиште и објекат који се на земљишту налази, порез се утврђује за сваку од наведених непокретности засебно, о чему се једном обвезнику може донети једно решење (сабирањем утврђеног пореза за сваку од наведених непокретности).

▪ Према одредби члана 2. став 1. тачка 6) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11, у даљем тексту: ЗПИ), која се примењивала до 31.12.2013. године, право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари било је предмет опорезивања порезом на имовину.

Сходно одредби члана 2. став 4. ЗПИ, која се примењивала од 1. јануара 2011. године до 31. децембра 2013. године, порез на имовину на права на земљишту из става 1. тач. 1), 5а) и б) тог члана плаћао се на разлику његове површине и површине од 10 ари.

Дакле, право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари било је предмет опорезивања порезом на имовину и у периоду од 2001. године до 31. децембра 2013. године, при чему се од 1. јануара 2011. године до 31. децембра 2013. године порез на имовину плаћао на разлику његове површине и површине од 10 ари.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу накнаде трошкова превоза и смештаја за лекаре који учествују на стручној едукацији, а које плаћа исплатилац код кога та лица нису у радном односу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-143/2016-04 од 23.5.2016. год.)

Како се наводи у допису, исплатилац прихода (веледрогерија) врши накнаду трошкова превоза и смештаја лекарима за стручну едукацију у циљу унапређења степена здравствених услуга и информисања веледрогерија о новинама у раду здравствених услуга како би својим асортиманима медицинског материјала и услуга пратили развој медицинске науке. Указује се да физичка лица – лекари за које се накнађују трошкови превоза и смештаја ради учествовања на стручној едукацији, нису у радном односу код исплатиоца прихода и не остварују било коју другу накнаду по основу наведене сарадње.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 12) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Изузетно од става 1. тачка 12) тог члана Закона, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег

исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће (члан 85. став 6. тачка 5) Закона).

Порез на остале приходе плаћа се по стопи од 20%, на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. и члан 86. став 1. Закона).

Имајући у виду наведено, у случају када правно лице на основу веродостојне документације врши накнаду трошкова смештаја и превоза за едукацију физичким лицима – лекарима, који нису у радном односу код тог правног лица као исплатиоца прихода, не плаћа се порез на доходак грађана на друге приходе на накнаду трошкова до висине прописаног неопорезивог износа из члана 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона, под условом да та лица не остварују било коју другу накнаду по основу предметне сарадње.

2. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на накнаде за рад лицима ангажованим у општинским изборним комисијама за спровођење избора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-193/2016-04 од 23.5.2016. год.)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 29) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада за рад чланова бирачких и гласачких одбора за спровођење непосредних избора и других облика непосредног изјашњавања грађана, као и накнада за рад на попису становништва – до 5.000 динара у оквиру истог изборног циклуса, односно пописа становништва.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. ЗПДГ.

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ прописано је да по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник.

Сагласно одредби члана 101. ЗПДГ, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 1. 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, 68/14–др. Закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да се овим законом уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: доприноси), обвезници доприноса, основнице доприноса, стопе доприноса, начин обрачунавања и плаћања доприноса, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћање доприноса.

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

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу уговорене накнаде обрачунава се и плаћа по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 9) и члану 44. став 1. тачка 1) ЗДОСО, а за лица која нису осигурана по другом основу на уговорену накнаду плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање по стопи од 10,3%, сагласно члану 8. став 1. тачка 16) и члану 44. став 1. тачка 2) тог закона.

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана (члан 28. ЗДОСО).

Допринос за лица која остварују уговорену накнаду, сагласно одредби члана 57. ЗДОСО, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), сагласно одредби члана 12. став 1. ЗДОСО, 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.

Имајући у виду наведено, на примање до висине неопорезивог износа до 5.000 динара које физичко лице у оквиру истог изборног циклуса оствари по основу накнаде за рад као члан општинске изборне комисије, не плаћа се порез на доходак грађана. Износ који се исплаћује изнад прописаног неопорезивог износа има порески третман других прихода и подлеже плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама чл. 85. и 86. ЗПДГ, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, а за

лице које није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање.

3. Пребијање капиталних губитака из 2014. године са капиталним добицима оствареним касније у наредном периоду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1458/2015-04 од 17.5.2016. год.)

Одредбом члана 72. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом:

- 1) стварних права на непокретностима;
- 2) ауторских и сродних права и права индустријске својине;
- 3) удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Капитални губитак остварен продајом једног права, удела или хартије од вредности, може се пребити са капиталним добитком оствареним продајом другог права, удела или хартије од вредности (члан 78. став 1. Закона).

Пребијање капиталног губитка са капиталним добитком из става 1. овог члана може се извршити у случају када обвезник прво оствари капитални губитак, а касније оствари капитални добитак (члан 78. став 2. Закона).

Одредбом члана 78. став 3. Закона прописано је да ако се и после пребијања из става 1. овог члана исказе капитални губитак,

допуштено је његово пребијање у наредних пет година, почев од године у којој је остварен првобитни капитални губитак у вези са којим се врши пребијање са капиталним добитком, на рачун будућих капиталних добитака.

Имајући у виду наведене законске одредбе, капитални губитак који је, како се наводи, остварен у 2014. години (продајом права, удела или хартије од вредности) може се пребити са капиталним добитком (од продаје другог права, удела или хартије од вредности) оствареним касније – у тој или наредним годинама, на начин да уколико се и после пребијања капиталног губитка са капиталним добитком исказе капитални губитак допуштено је његово даље пребијање у наредних пет година почев од године у којој је остварен првобитни капитални губитак. Како је у конкретном случају првобитни капитални губитак остварен у 2014. години, допуштено је његово пребијања почев од 2014. године и у 2015, 2016, 2017. и 2018. години.

4. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговора о правима и обавезама директора без заснивања радног односа, као и правни основ за радно ангажовање лица за обављање послова директора без заснивања радног односа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1480/2015-04 од 17.5.2016. год.)

Како се наводи, предметно физичко лице било је у радном односу код једног послодавца, а истовремено у периоду мај 2006. – мај 2007. године и јун 2008. – март 2009. године са другим послодавцем је имало закључен уговор о правима и обавезама директора који није засновао радни однос, у складу са чланом 48. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) који је тада био у примени. За неисплаћене накнаде зараде за период од

15. августа 2008. године до марта 2009. године, које су наплаћене судским путем у децембру 2012. године, наводи се да су уплаћени сви припадајући доприноси на зараде, али да Пореској управи нису достављени обрасци пореских пријава.

Министарство финансија указује да, према мишљењу Министарства рада и социјалне политике број: 011-523/2009-02 од 23. јула 2009. године, „ако је реч о лицима која обављају послове руковођења у правном лицу, а истовремено су у радном односу код другог послодавца са пуним радним временом, не могу се примењивати одредбе члана 48. Закона о раду.

Наиме, чланом 202. став 1. Закона о раду, прописано је да запослени који ради са пуним радним временом код послодавца може да закључи уговор о допунском раду са другим послодавцем, а највише до једне трећине пуног радног времена. Ставом 2. овог члана предвиђено је да се уговором о допунском раду утврђује право на новчану накнаду и друга пррави и обавезе по основу рада.

Према томе, запослени који ради са пуним радним временом код послодавца може обављати послове директора (или лица које води послове ако код послодавца нема директора) код другог послодавца, највише до једне трећине пуног радног времена, закључивањем уговора о допунском раду и под условом да је актом послодавца предвиђено да се послови директора (или другог лица које води послове ако нема директора) могу обављати са трећином пуног радног времена. За обављени рад лице ангажовано по основу овог уговора има право на накнаду која нема карактер зараде.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 3) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезовани по другом основу у складу са овим законом, а нарочито приходи по основу допунског рада.

Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. Закона.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. Закона.

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) Закона прописано је да по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник.

Сагласно одредби члана 101. Закона, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу уговорене накнаде обрачунава се и плаћа по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 9) и члану 44. став 1. тачка 1) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима)

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана (члан 28. Закона о доприносима).

Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду, сагласно одредби члана 57. став 1. Закона о доприносима, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Имајући у виду наведено, а узимајући у обзир наведено мишљење Министарства рада и социјалне политике као одговор на претходно питање за опредељење пореског третмана, приход који физичко лице оствари по основу уговора о допунском раду има

порески третман осталих – других прихода и подлеже плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама чл. 85. и 86. Закона.

На уговорену накнаду по основу уговора о допунском раду обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за лице које је осигурано по другом основу.

Поред тога, уговорена накнада и други приходи који су предмет опорезивања порезом на доходак грађана приликом њиховог остваривања (умањени за плаћени порез и доприносе ако се плаћају), ако појединачно, односно заједно са приходима по другим основима који улазе у основицу годишњег пореза прелазе прописани неопорезиви износ, подлежу плаћању и годишњег пореза на доходак грађана (на износ изнад неопорезивог износа), као додатног пореза, у складу са одредбама чл. 87. до 89. Закона.

5. Основица пореза на доходак грађана по основу зараде за период од 6. јуна 2010. године до 30. јуна 2015. године коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-159/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Према члану 13. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 14б Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада.

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3.

и чл. 14. до 14б овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члан 15а Закона).

Одредбом члана 17. 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 од 1. јануара 2005. године закључно са 29. мајем 2013. године, било је прописано да за физичка лица – резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Одредбом члана 13. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, брисан је наведени члан 17. 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). Чланом 67. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да исплатиоци који су до дана почетка примене овог закона извршили исплату дела зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате обрачунавају и плаћају порез на зараде у складу са Законом 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) закључно са коначном исплатом те зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате. Имајући у виду наведене одредбе, основицу пореза на зараду за запослене укључујући и физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала је исплаћена, односно остварена зарада прописана чл. 13 до 14б

тог закона, сагласно одредби члана 15а 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 и 48/13–исправка).

Према новододатом члану 15б 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), који је био у примени од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године, основицу пореза на зараду за физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије чинио је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад.

Измењеном одредбом члана 15б Закона, која је у примени од 1. јануара 2016. године, прописано је да за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Сагласно одредби члана 1. Закона о спољним пословима („Сл. гласник РС“, бр. 116/07, 126/07 и 41/09) на радне односе у Министарству спољних послова се примењују одредбе закона и других подзаконских општих аката којима се уређују права и дужности функционера, права и дужности државних службеника и поједина права и дужности намештеника ако овим законом није друкчије одређено.

Према члану 2. став 1. Закона о платама у државним органима и јавним службама („Сл. гласник РС“, бр. 34/01, 92/11, 10/13, 55/13 и 99/14) плате изабраних, именованих и постављених лица и запослених утврђују се на основу основице за обрачун плата, коефицијента, додатка на плату и обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање из

плате у складу са законом.

Законом о платама државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 63/06, 115/06, 101/07, 99/10, 108/13 и 99/14), чланом 2. прописано је да се плата државних службеника и намештеника састоји од основне плате и додатака на плату, као и да се у плату урачунавају и порези и доприноси који се плаћају из плате.

Сходно наведеном, за физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије основицу пореза на зараде која је била у примени од 1. јануара 2005. године закључно са 29. мајем 2013. године представљао је износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици Србији на истим или сличним пословима, док је основицу пореза на зараде у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала исплаћена, односно остварена зарада, а у периоду од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године основицу пореза на зараде представљао је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад. Од 1. јануара 2016. године основицу пореза на зараде за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима.

У циљу утврђивања пореске основице врши се, у складу са Законом, умањење зараде утврђене на описани начин, за припадајући месечни неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зараде.

6. Плаћање пореза и доприноса по основу дневница и путних трошкова за присуствовање састанцима органа управљања удружења пензионера, који се из средстава чланарине

исплаћују физичким лицима – члановима органа управљања удружења који за свој рад не остварују накнаду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-136/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Према одредбама члана 18. став 1. тач. 2) и 3) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) не плаћа се порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи до износа од 2.201 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно, као и накнаде превоза на службеном путовању према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају.

Одредбом члана 85. став 6. тачка 5) Закона прописано је да се, изузетно од става 1. тачка 12) тог члана, порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) и 3) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то: ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће.

Имајући у виду наведено, као и накнадно усмено појашњење

захтева, у случају када физичким лицима – члановима органа управљања удружења, који нису у радном односу код удружења нити остварују накнаду за свој рад по том основу, удружење из средстава чланарине врши, ради присуствовања састанцима, исплату дневница и путних трошкова до висине прописаног неопорезивог износа из члана 18. став 1. тач. 2) и 3) Закона, на тај износ се не плаћа порез на доходак грађана. Међутим, уколико се накнада по основу дневница и путних трошкова врши у износу који је виши од Законом прописаног неопорезивог износа, опорезивању порезом на доходак грађана подлеже део примања изнад неопорезивог износа.

На износ дневнице и путних трошкова, које остварују физичка лица – чланови органа управљања удружења који по основу свог радног ангажовања у удружењу не остварују накнаду за свој рад, не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање.

7. Основица пореза на доходак грађана по основу зараде почев од 1. јула 2013. године коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1207/2014-04 од 16.5.2016. год.)

Према члану 13. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 14б Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада.

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

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 14б овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члан 15а Закона).

Одредбом члана 15б Закона (која је у примени од 1. јануара 2016. године) прописано је да за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Одредбом члана 17. 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 од 1. јануара 2005. године закључно са 29. мајем 2013. године, било је прописано да за физичка лица – резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Одредбом члана 13. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, брисан је наведени члан 17. 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). Чланом 67. Закона о

изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да исплатиоци који су до дана почетка примене овог закона извршили исплату дела зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате обрачунавају и плаћају порез на зараде у складу са Законом 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) закључно са коначном исплатом те зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате. Имајући у виду наведене одредбе, основицу пореза на зараду за запослене укључујући и физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године чинила је исплаћена, односно остварена зарада прописана чл. 13 до 14б тог закона, сагласно одредби члана 15а 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 и 48/13–исправка). Одредбом члана 14. став 1. тог закона било је прописано да се зарадом, у смислу тог закона, сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем. Такође, одредбама чл. 14а и 14б био је уређен порески третман примања по основу чињења или пружања одређених погодности из члана 14. тог закона. Стопа пореза на зараде је била 10%, сагласно одредби члана 16. Закона.

Према новододатом члану 15б 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), који је био у примени од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године, основицу пореза на зараду за физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство

ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије чинио је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад.

Измењеном одредбом члана 15б Закона, која је у примени од 1. јануара 2016. године, прописано је да за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Сходно наведеном, за физичка лица – резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова економских саветника у дипломатско-конзуларним представништвима Републике Србије, основицу пореза на зараде која је била у примени закључно са 29. мајем 2013. године представљао је износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици Србији на истим или сличним пословима.

Основицу пореза на зараде у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала је исплаћена, односно остварена зарада из чл. 13. до 14б Закона о порезу на доходак грађана, која је у себи укључивала и примања која имају карактер погодности које запослени остварују од послодавца сходно одредбама чл. 14. до 14б 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 и 48/13–исправка).

У периоду од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године основицу пореза на зараде представљао је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад. Овако опредељена основица пореза на зараду не обухвата примања која имају карактер погодности које запослени остварује од послодавца сходно одредбама чл. 14. до 14б 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).

У циљу утврђивања пореске основице врши се умањење зараде утврђене на описане начине, за припадајући месечни неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зараде.

8. Порески третман давања службеног аутомобила запосленом на коришћење у приватне сврхе, са становишта пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-175/2013-04 од 25.4.2016. год.)

Одредбом члана 13. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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

Према одредби члана 14а став 1. тачка 1) ЗПДГ, примањем по основу чињења или пружања погодности у смислу члана 14. став 1. ЗПДГ, сматра се нарочито коришћење службеног возила и другог превозног средства у приватне сврхе. Вредност тог примања месечно, за сваки започети календарски месец коришћења возила,

представља износ у висини 1% тржишне вредности службеног возила и другог превозног средства, према подацима надлежне организације са стањем на дан 31. децембра године која претходи години коришћења возила, умањена за износ који је запослени платио за то коришћење (члан 14а став 2. ЗПДГ). Код утврђивања основице пореза на зараду примања из овог члана увећавају се за припадајуће обавезе из зараде, сагласно ставу 4. тог члана ЗПДГ.

Према одредби члана 13. став 1. 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Ако је прописана основица доприноса виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, с тим да изузетно од тога, највиша месечна основица доприноса не примењује се код обрачуна и плаћања доприноса на основице из члана 28. тог закона (члан 41. ЗДОСО). Највишу месечну основицу доприноса чини петоструки износ просечне месечне зараде исплаћене по запосленом у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, а примењује се од првог у наредном месецу по објављивању податка о просечној месечној заради исплаћеној по запосленом у Републици (члан 42. ЗДОСО).

Зарада запосленог, сагласно члану 105. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14, у даљем тексту: ЗОР), састоји се од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом, сагласно ставу 3. тог члана ЗОР, сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач.

4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона. Сагласно члану 120. тачка 4) ЗОР општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право и на друга примања запосленог.

Имајући у виду наведено, давање службеног возила запосленом на коришћење у приватне сврхе, као и плаћање трошкова горива и одржавања аутомобила насталих у вези са коришћењем аутомобила, независно од чињенице да ли је послодавац власник аутомобила, купац или прималац лизинга, сматрају се примањем по основу чињења или пружања погодности запосленом и покривања расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем у смислу чл. 14. и 14а ЗПДГ и подлежу опорезивању порезом на доходак грађана на зараде.

Месечни износ у висини 1% тржишне вредности службеног возила и другог превозног средства према подацима надлежне организације са стањем на дан 31. децембра године која претходи години коришћења возила, представља вредност примања на месечном нивоу по основу коришћења службеног возила и другог превозног средства у приватне сврхе. По основу покривања расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (нпр. плаћање трошкова горива и одржавања аутомобила насталих у вези са коришћењем аутомобила и сл.) вредност примања представља новчану вредност покривених расхода. Код утврђивања основице пореза наведена примања увећавају се за припадајуће обавезе које из зараде плаћа запослени.

Министарство финансија сматра да би питање коришћења службеног аутомобила у приватне сврхе требало да буде уређено општим актом послодавца (колективни уговор, правилник и др.), односно уговором између послодавца и запосленог, којим се, поред осталог, у конкретном случају прецизира начин и критеријуми на основу којих се опредељује када и под којим условима се службени аутомобил користи у службене, а када у приватне сврхе.

На наведена примања као друга примања запосленог према

члану 120. тачка 4) ЗОР, обрачунавају се и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање на зараду. С обзиром да се по основу зараде доприноси обрачунавају и плаћају до највише месечне основице доприноса сагласно члану 41. ЗДОСО, у случају када је зарада (износ зараде за обављени рад и време проведено на раду, као и друга примања по основу радног односа, конкретно примање по основу коришћења службеног возила у приватне сврхе, у складу са општим актом и уговором о раду) виши од највише месечне основице доприноса за тај месец, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Остваривање права на ослобођење од пореза на употребу моторних возила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00464/2016-04 од 26.4.2016. год.)

Према одредби члана 5. став 1. тач. 1) до 2а) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04–др. пропис, 112/05–др. пропис, 114/06–др. пропис, 118/07–др. пропис, 114/08–др. пропис, 31/09, 106/09–др. пропис, 95/10–др. пропис, 101/10, 24/11, 100/11–др. пропис, 120/12–др. пропис, 113/13–др. пропис, 140/14–др. пропис, 109/15–др. пропис и 112/15, у даљем тексту: Закон), порез на употребу моторних возила не плаћају:

1) особа са инвалидитетом, са 80 или више процената телесног оштећења, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њено име прво региструје у једној години, уз доказе о испуњењу прописаних услова;

2) особа са инвалидитетом, код којих постоји телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета ногу од 60 или више процената, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њено име прво региструје у једној години, уз доказе о испуњењу прописаних услова;

2а) законски заступници вишеструко ометене деце која су у отвореној заштити, односно о којима родитељи непосредно брину – на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. овог закона, које се на њихово име, односно на име једног од њих, прво региструје у једној години, уз доказе о испуњености прописаних услова.

Возило из члана 4. став 1. тачка 1. Закона је путничко возило.

Доказе о испуњењу услова за остваривање права из члана 5. став 1. тач. 1), 2) и 2а) Закона издају надлежни органи, за годину у

којој се врши регистрација (члан 5. став 2. Закона).

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако физичко лице по више основа из става 1. тач. 1) до 2а) тог члана има право на пореско ослобођење, то право остварује на једно путничко возило које се на име тог лица, уз доказе о испуњењу услова из става 2. овог члана, прво региструје у једној години.

Према томе, право на ослобођење од пореза на употребу моторних возила, уз доказе о испуњењу прописаних услова, може остварити особа са инвалидитетом, са 80 или више процената телесног оштећења – на једно путничко возило, које се на име те особе прво региструје у једној години, уз доказе о испуњењу услова за остваривање права на наведено пореско ослобођење које су издали надлежни органи, за годину у којој се врши регистрација.

Дакле, особа са инвалидитетом којој је актом надлежног органа утврђено 100% телесног оштећења, која приликом регистрације једног путничког моторног возила (које је по редоследу прво возило које је на име те особе регистровано у једној години) није поднела доказе за остваривање права на ослобођење од пореза на употребу моторних возила због чега није остварила то право, по мишљењу Министарства финансија, има право да оствари пореско ослобођење код регистрације путничког моторног возила које се на њено име „друго“ региструје у истој години, под условом да за то приложи одговарајуће доказе (доказ да је лице на чије име се возило региструје особа са инвалидитетом, са 80 или више процената телесног оштећења, који је издао надлежни орган за годину у којој се врши регистрација, односно продужење регистрације; доказ да је код регистрације „првог“ возила на име те особе порез на употребу моторних возила плаћен у прописаном износу).

Без доказа за остваривање права које је издао надлежни орган за годину у којој се врши регистрација, односно продужење регистрације, то право се не може остварити.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли се може одобрити одлагање плаћања дуваног пореза и лицу – пореском дужнику одговорном за доспелу обавезу другог пореског обвезника, коме је та секундарна пореска обавеза утврђена решењем Пореске управе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-473/2016-04 од 4.5.2016. год.)

Одредбама члана 10. 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, 68/15, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да је порескоправни однос однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

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

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

Одредбом става 5. истог члана ЗПППА прописано је да су

друга права физичког, односно правног лица и обавезе Пореске управе из порескоправног односа уређени овим законом.

Одредбама члана 12. ЗПППА прописано је да је порески дужник физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа из члана 10. ЗПППА.

Порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање.

Други порески дужници су:

1) порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости;

2) исплатилац прихода пореском обвезнику (у даљем тексту: порески платац) који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун;

3) порески посредник који је дужан да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или пореског плаца) на основу њиховог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно пореског плаца, на одговарајући уплатни рачун;

4) остала правна и физичка лица која дугују какву радњу из порескоправног односа из члана 10. овог закона.

Порески обвезници и други порески дужници (у даљем тексту: порески обвезници) странке су у пореском поступку.

Одредбама члана 31. ЗПППА прописано је да секундарна пореска обавеза настаје када је неко лице одговорно за доспелу пореску обавезу другог пореског обвезника или за доспелу секундарну пореску обавезу другог пореског обвезника.

Секундарна пореска обавеза односи се на:

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

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

3) лица одговорна за обрачунавање и плаћање пореза по одбитку – за износ тог пореза по одбитку који није плаћен;

4) физичко лице које је одговорно лице у правном лицу, које обрачунава и плаћа порез по одбитку и пропусти да уплати порез по одбитку – за износ тог пореза по одбитку који није плаћен;

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

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

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

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

Решење из става 1. овог члана не доноси се ако је пореска обавеза престала на начин из члана 23. овог закона.

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

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

Наплата пореза по основу секундарне пореске обавезе врши се сходном применом одредаба овог закона којим се уређује наплата

пореза.

Одредбама чл. 73. и 74. ЗПППА прописани су услови под којима Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Према томе, сагласно одредбама ЗПППА, може се одобрити одлагање плаћања дугованог пореза и лицу (као пореском дужнику) одговорном за доспелу обавезу другог пореског обвезника (коме је та секундарна пореска обавеза утврђена решењем Пореске управе), под условима прописаним ЗПППА.

2. Поступање Пореске управе у другостепеном поступку по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доноси јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-368/2016-04 од 22.4.2016. год.)

Према одредбама члана 2а 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, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) тај 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 по тим основама.

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. овог закона.

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

- 1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза;
- 2) обавеза физичког односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног,

дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

Према одредби члана 34. став 2. ЗПППА, порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, је пореско решење и закључак.

Према одредби члана 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.

Чланом 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 ... 95/15, у даљем тексту: Закон о финансирању локалне самоуправе) прописани су изворни приходи јединица локалне самоуправе у које се, између осталих, убрајају порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон; локалне административне таксе; локалне комуналне таксе; боравишна такса; накнаде за коришћење јавних добара, у складу са законом; концесиона накнада; друге накнаде у складу са законом.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона о финансирању локалне самоуправе).

Имајући у виду да јединице локалне самоуправе на основу ЗПППА утврђују, наплаћују и контролишу порез на имовину (осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон), код утврђивања, наплате и контроле тог пореза и споредних пореских давања по том основу, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа,

осим права и обавеза побројаних у тач. 1. до 6) члана 2а став 2. ЗПППА. То, између осталог, значи да Пореска управа (а не јединица локалне самоуправе) одлучује о жалбама изјављеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза на имовину.

Са друге стране, одредбе ЗПППА се примењују и у поступку утврђивања, наплате и контроле оних јавних прихода за које је општим актом којим се они уводе уређена сходна примена одредаба ЗПППА – само у делу у коме је та сходна примена уређена.

Према томе, а сагласно наведеном, Пореска управа је надлежна за поступање у другом степену, односно за одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које доноси јединица локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе – порезе на имовину, које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама.

3. Да ли захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, сходно Закону о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16), могу поднети и порески обвезници који су стекли право на одлагање плаћања главног пореског дуга на 24 месечне рате у складу са Законом о условном отпису камата и мировању пореског дуга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-408/2016-04 од 20.4.2016. год.)

Одредбом члана 10 став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама)

прописано је да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дугованог пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Одредбама члана 11. Закона о изменама и допунама прописано је да порески обвезници који су стекли право на одлагање плаћања главног пореског дуга на 24 месечне рате у складу са Законом о условном отпису камата и мировању пореског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 119/12), могу да поднесу захтев надлежној организационој јединици Пореске управе у писаној форми, како би стекли право на плаћање дугованог пореза на рате, у складу са овим законом.

Одредбама члана 73. ст. 1–4. 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, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

1) министар или лице које он овласти – на основу писменог предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта

пореског обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;

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

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

Одредбама члана 76. ст. 2–4. Закона прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б Закона, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б Закона плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

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

Према томе, захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, сходно Закону о изменама и допунама, почев од 1. априла 2016. године, могу поднети и порески обвезници који су стекли право на одлагање плаћања главног пореског дуга на 24 месечне рате у складу са Законом о условном отпису камата и мировању пореског дуга и којима преостали неплаћени главни порески дуг не прелази 2.000.000 динара.

Са друге стране, уколико преостали неплаћени главни порески дуг прелази 2.000.000 динара (који у себи не садржи камату), наведени порески обвезници могу, почев од 4. марта

2016. године, поднети захтев за одлагање плаћања укупног износа дуговоног пореза независно од дана доспелости, најдуже до 60 месеци и остваре право на отпис 50% камате на тај дуг, у складу са одредбама Закона.

4. Да ли порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) има дуговани порез који садржи само камату, може да оствари право на одлагање дуговоног пореза, као и да ли купац – као солидарни јемац за порез на пренос апсолутних права, може да поднесе захтев за одлагање плаћања дуговоног пореза на рате?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-436/2016-04 од 20.4.2016. год.)

Одредбом члана 10 став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама) прописано је да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дуговоног пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дуговоног пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Према одредбама ст. 4. и 5. истог члана Закона о изменама и допунама, пореском обвезнику из става 1. овог члана, који је стекао право на плаћање дуговоног пореза на рате у складу са овим законом, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се камата на дуг која се односи на дуговани порез плаћен

у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности. У ситуацији када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује целокупна камата на тај дуг.

Одредбама члана 12. 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, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да је порески дужник физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа из члана 10. ЗПППА.

Порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање.

Други порески дужници су:

1) порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости;

2) исплатилац прихода пореском обвезнику (у даљем тексту: порески платац) који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун;

3) порески посредник који је дужан да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или пореског плаца) на основу њиховог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно пореског плаца, на одговарајући уплатни рачун;

4) остала правна и физичка лица која дугују какву радњу из порескоправног односа из члана 10. овог закона.

Порески обвезници и други порески дужници (у даљем тексту: порески обвезници) странке су у пореском поступку.

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

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

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

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

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

Одредбама члана 76. ст. 2–4. ЗПППА прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог

пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Одредбама члана 25. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02–УС, 80/02–др. закон, 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: ЗПИ) прописано је да је обвезник пореза на пренос апсолутних права продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) овог закона.

У случају из члана 23. став 1. тачка 5) и став 2. овог закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је лице коме се даје на коришћење, односно у закуп грађевинско земљиште.

Кад се апсолутно право преноси по основу уговора о доживотном издржавању, обвезник пореза је давалац издржавања.

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

Кад се апсолутно право преноси по основу уговора о размени, обвезник пореза одређује се у складу са ст. 1. до 4. овог члана за свако апсолутно право из чл. 23. и 24. овог закона које је предмет размене.

Према одредбама члана 42. ЗПИ, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон.

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

Према томе, може се одложити плаћање дуговоног пореза само пореском обвезнику који поднесе захтев за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу тог закона,

који је на тај дан евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, који не прелази 2.000.000 динара и у себи не садржи камату. Порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама и допунама има дуговани порез који садржи само камату, не може остварити право на одлагање дуговоаног пореза сходно члану 10. Закона о изменама и допунама.

С друге стране, наведени порески обвезник може, сходно одредбама чл. 73, 74. и 76. ЗПППА, почев од 4. марта 2016. године, поднети захтев за одлагање плаћања тог пореског дуга (који се састоји искључиво из камате), најдуже до 60 месеци и да, уколико редовно измирује рате (које се односе на 50% камате као пореског дуга), као и текуће обавезе у складу са законом, по истеку сваких 12 месеци, отписује му се преосталих 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Уколико порески обвезник и пре истека рока плаћања дуговоаног пореза на рате исплати дуговани порез у потпуности (који се, у конкретном случају, односи на порески дуг који чини 50% камате), пореском обвезнику се отписује преосталих 50% камате тог пореског дуга.

Такође, мишљење Министарства финансија је да захтев за одлагање плаћања дуговоаног пореза на рате може да поднесе и купац као солидарни јемац (порески јемац), уколико се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права.

Наиме, имајући у виду да је купац као солидарни јемац дужник истог реда као продавац (што, заправо, значи да порески орган може, по свом избору, захтевати да пореску обавезу намири лице на које је пренето апсолутно право и без претходног покушаја да ту обавезу наплати од продавца), право на одлагање плаћања дуговоаног пореза има и купац као солидарни јемац – уколико испуни прописане услове.

5. Шта се сматра текућим обавезама по основу јавних прихода везано за члан 10. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00398/2016-04 од 20.4.2016. год.)

Одредбом члана 10. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама) прописано је да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дугованог пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Према одредбама ст. 4–7. истог члана Закона о изменама и допунама, пореском обвезнику из става 1. овог члана, који је стекао право на плаћање дугованог пореза на рате у складу са овим законом, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се камата на дуг која се односи на дуговани порез плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

У ситуацији када порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује целокупна камата на тај дуг.

Захтев из става 1. овог члана порески обвезник подноси почев од првог дана месеца који следи месецу у коме је овај закон ступио на снагу, а најкасније у року од 120 дана од дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама.

До дана подношења захтева из става 1. овог члана, порески

обвезник је дужан да измири све текуће обавезе доспеле за плаћање од дана ступања на снагу овог закона и о томе пружи доказ, што је уједно и услов за остваривање права на плаћање дугованог пореза на рате у складу Законом о изменама и допунама.

Одредбама члана 10. ст. 10–12. Закона о изменама и допунама прописано је да за време плаћања дугованог пореза на рате, у складу са тим законом, на тај порез обрачунава се камата из члана 6. став 2. Закона о изменама и допунама (по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије)

Текуће обавезе су обавезе по основу јавних прихода које периодично доспевају за плаћање у смислу пореских прописа, односно других аката, почев од дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама.

Текућим обавезама се не сматрају обавезе утврђене у поступку контроле, као и обавезе које се утврђују решењем пореског органа, а односе се на порески период који је обухваћен периодом за који се тражи отпис камате у смислу Закона о изменама и допунама.

Према томе, текућим обавезама сматрају се обавезе по основу јавних прихода који периодично доспевају за плаћање у складу са материјалним пореским прописима (примера ради, порез на добит правних лица, порез на додату вредност, порез на приход од самосталних делатности, а у конкретном случају и други јавни приходи које утврђује, наплаћује и контролише јединица локалне самоуправе), почев од 4. марта 2016. године.

Под текућим обавезама не сматрају се обавезе утврђене у поступку контроле, односно обавезе које се утврђују решењем пореског органа, које се односе на порески период који је обухваћен периодом за који се тражи отпис камате.

Такође, текућом обавезом се не сматра ни камата која се обрачунава на укупан порески дуг настао од 4. марта 2016. године, имајући у виду да она представља део рате коју је порески обвезник дужан редовно да измирује у складу са решењем, односно

споразумом којим се одобрава то одлагање плаћања дуговоног пореза.

С тим у вези, порески обвезник подноси захтев за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона (дакле, који је доспео за плаћање до 4. марта 2016. године) и који је на тај дан евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату.

6. Да ли може да се оствари право на одлагање плаћања дуговоног пореза на рате, у складу са Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16), за текуће обавезе доспеле за плаћање после 4. марта 2016. године и које нису предмет усвојеног и одобреног Унапред припремљеног плана реорганизације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00133/2016-04 од 18.4.2016. год.)

Према члану 73. ст. 1–6. 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, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16, у даљем тексту: ЗПППА), прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дуговоног пореза, под условом да плаћање дуговоног пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

О одлагању плаћања дуговоног пореза, по испуњењу услова

из ст. 1. и 2. овог члана, одлучује:

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

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

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

Одлука из става 3. овог члана мора да садржи образложене разлоге због којих се одлагање одобрава.

Одлагање плаћања пореског дуга из ст. 1. до 3. овог члана врши се потписивањем споразума између Пореске управе и пореског обвезника, односно решењем Пореске управе.

Чланом 74. ст. 1, 2, 6. и 7. ЗПППА је прописано да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
3) неопозива банкарска гаранција;
4) јемство другог лица које је власник имовине на којој нема терета;

5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;

6) меница авалирана од стране пословне банке.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не

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

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

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

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

Сагласно претходно наведеном, за текуће обавезе доспеле за плаћање после ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама), односно после 4. марта 2016. године и које нису предмет усвојеног и одобреног Унапред припремљеног плана реорганизације, може се остварити право на одлагање плаћања дуговоаног пореза на рате, у складу са Законом о изменама и допунама.

С тим у вези, за наведене обавезе, неопходно је да порески обвезник поднесе писмени и образложени захтев за одлагање плаћања дуговоаног пореза на рате надлежној организационој јединици Пореске управе и уколико испуни услове прописане чл. 73. и 74. ЗПППА, као и услове прописане Уредбом о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 53/03, 61/04 и 71/05, у даљем тексту: Уредба) може му се одобрити одлагање плаћања дуговоаног пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

7. Обавеза пореског обвезника коме је плаћање дугованог пореза одложено да се придржава рокова из споразума, односно решења и да редовно измирује рате одложеног дугованог пореза, као и текуће обавезе у складу са законом
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00327/2016-04 од 15.4.2016. год.)

Одредбама члана 73. ст. 1–4. 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, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

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

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

Одлуком из става 3. овог члана може одобрити одлагање плаћања дугованог пореза на рате, али најдуже до 60 месеци.

Одредбама члана 76. ст. 2–4. Закона прописано је да ако је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б Закона, плаћање дугованог пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б Закона плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

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

Према томе, да би стекао право на одлагање плаћања дугованог пореза на рате, порески обвезник је дужан да испуни услове прописане чл. 73. и 74. Закона. Када се пореском обвезнику по спроведеном поступку одобри одлагање плаћања дугованог пореза на рате, истом се по истеку сваких 12 месеци, отписује 50% камате која се односи на дуг плаћен у том периоду, до измирења тог дуга у потпуности. Такође, порески обвезник може да плати дуговани порез у целости и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате, те да му се након тога отпише 50% камате на тај дуг.

С тим у вези, до исплате дугованог пореза у целости, порески обвезник је дужан да се придржава рокова из споразума, односно решења и редовно измирује рате одложеног дугованог пореза, као и да редовно измирује текуће у складу са законом, ако их има.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва, а није засновало радни однос у том привредном друштву и није уписано у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-353/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Према одредби члана 6. став 1 тачка 15) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), оснивач, односно члан привредног друштва је осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Доприносе за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа привредно друштво чији је члан (члан 53. Закона).

Према одредби члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03, 64/04, 84/04, 85/05, 101/05, 63/06, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 и 142/14), осигураници самосталних делатности су лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан. Поред

тога, сагласно тачки 3) став 1. члан 12. тог закона, осигураници самосталних делатности јесу и лица која обављају послове по основу уговора о делу односно послове по основу ауторског уговора, као и послове по основу других уговора, код којих за извршен посао остварују накнаду, а нису осигурани по другом основу. Радом, у смислу става 1. тачка 2) тог члана закона, се сматра и представљање и заступање привредних друштава од стране њиховог оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава (став 2. члан 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

С тим у вези, Министарство финансија указује да, према мишљењу Министарства рада и социјалне политике, број: 414-00-00006/2008-04 од 15. маја 2008. године, „оснивач привредног друштва који у њему не ради у смислу одредаба члана 12. став 1. тач. 2) и 3) Закона о пензијском и инвалидском осигурању, нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведене одредбе Закона, при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење.“

Дакле, имајући у виду наведене одредбе закона и мишљење Министарства рада и социјалне политике, оснивач привредног друштва који у њему не ради (под радом се сматра представљање и заступање привредног друштва од стране његових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава), у смислу одредбе члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању, и не остварује накнаду (уговорену накнаду) у смислу тачке 3) тог члана закона, и нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведених одредаба тог закона (при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице

које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење), није обвезник доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање. Сагласно томе, привредно друштво у том случају нема обавезу да за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа доприносе за пензијско и инвалидско осигурање.

Међутим, уколико нису испуњени наведени услови, обрачунавају се и плаћају припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање најмање на најнижу месечну основицу из члана 37. Закона, а доприносе за оснивача привредног друштва обрачунава и плаћа привредно друштво чији је члан (чл. 23. и 53. Закона).

2. Плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је у радном односу код послодавца (привредно друштво чији је оснивач), а оснивач је и другог привредног друштва у коме није засновао радни однос и није уписан у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-453/2016-04 од 17.5.2016. год.)

Одредбом члана 6. став 1 тачка 15) 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, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је оснивач, односно члан привредног друштва осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и

послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Према члану 7. став 1. тачка 7) Закона, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у складу са законом којим се уређује систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања, је физичко лице – оснивач, односно члан привредног друштва.

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописано је да када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основама, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом.

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва је најмање најнижа месечна основица из члана 37. овог закона.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03, 64/04, 84/04, 85/05, 101/05, 63/06, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 и 142/14), осигураници самосталних делатности су лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан. Поред тога, сагласно тачки 3) став 1. члан 12. тог закона, осигураници самосталних делатности јесу и лица која обављају послове по основу уговора о делу односно послове по основу ауторског уговора, као и послове по основу других уговора, код којих за извршен посао остварују накнаду, а нису осигурани по другом основу. Радом, у смислу става 1. тачка 2) тог члана закона, се сматра и представљање и заступање привредних друштава од стране њиховог оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава (став 2. члан 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

С тим у вези, Министарство финансија указује да према мишљењу Министарства рада и социјалне политике, број: 414-00-00006/2008-04 од 15. маја 2008. године, „оснивач привредног друштва који у њему не ради у смислу одредаба члана 12. став 1. тач. 2) и 3) Закона о пензијском и инвалидском осигурању, нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведене одредбе Закона, при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење.“

Имајући у виду наведене одредбе Закона и Закона о пензијском и инвалидском осигурању, оснивач привредног друштва који у њему не ради (под радом се сматра представљање и заступање привредног друштва од стране његових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава), у смислу одредбе члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању, и не остварује накнаду (уговорену накнаду) у смислу тачке 3) тог члана закона, као и који нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведених одредаба тог закона, при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење, Министарство финансија сматра да у том случају оснивач није обвезник плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање.

Међутим, уколико нису испуњени наведени услови, физичко лице које је у конкретном случају у радном односу код послодавца (сопствено привредно друштво чији је оснивач), а истовремено је оснивач и другог привредног друштва у коме обавља рад и по том основу остварује накнаду, по том основу обвезник је обрачунавања и плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 7) и члану 44. став 1. тачка 1) Закона.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Примена Тарифног броја 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе републичких административних такси

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00458/2016-04 од 19.5.2016. год.)

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

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

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

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са

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

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

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 300 динара.

Законом о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др.закон, 57/14 и 45/15), који је био на снази до 10. октобра 2015. године, Тарифним бројем 46. тачка б) Одељка А Тарифе била је прописана републичка административна такса за решење из области заштите од пожара које се доноси по захтеву за бављење пословима промета експлозивних материја, у износу од 535.810 динара.

Законом о изменама и допунама Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), који је ступио на снагу 11. октобра 2015. године, извршена је допуна Тарифног броја 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе којим је прописано да се за решење из области заштите од пожара које се доноси по захтеву за бављење пословима промета експлозивних материја, односно по захтеву за давање овлашћења правном лицу за израду главног пројекта заштите од пожара, односно по захтеву за давање овлашћења правном лицу за обављање послова пројектовања и извођења посебних система и мера заштите од пожара, односно по захтеву за давање овлашћења правном лицу за уговорно обављање послова организовања заштите од пожара у субјектима разврстаним у категорије угрожености од пожара, плаћа републичка административна такса у износу од 535.810 динара.

Имајући у виду одредбу члана 11. става 1. Закона, којом је прописано да се такса плаћа у прописаном износу за захтев и за

списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, као и чињеницу да сваки од захтева који обвезник таксе поднесе надлежном органу ради доношења решења из Тарифног број 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе има различит правни основ по којем се то решење доноси, мишљење Министарства финансија је да обвезник таксе плаћа републичку административну таксу за сваки појединачни захтев у износу од 300 динара (Тарифни број 1. Одељка А Тарифе) и таксу за свако појединачно решење које по том захтеву доноси надлежни орган у износу од 535.810 динара (Тарифни број 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе), у складу са Законом.

Министарство финансија напомиње да су списи и радње наведени у Тарифном броју 46. став 1. тачка б) Одељка А Тарифе у надлежности Министарства унутрашњих послова.

2. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе приликом издавања одобрења за привремени боравак у Републици Србији стране држављанке која је у браку са држављанином Републике Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00086/2016-04 од 26.4.2016. год.)

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

радње органа у Републици Србији.

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

Обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа (члан 3. став 1. Закона).

Према одредби члана 11. став 1. Закона, такса се плаћа у прописаном износу за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано.

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

Према одредбама члана 19. став 1. тач. 13) и 16) Закона, не плаћа се такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором, односно за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе посебно прописано Тарифом.

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

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 300 динара.

Тарифним бројем 37. став 1. тач. 6), 7) и 8) Одељка А Тарифе прописано је да се за издавање путне исправе, путног листа, односно виза за стране држављане и за лица без држављанства, и то за: привремени боравак до три месеца; привремени боравак преко три месеца до једне године; и привремени боравак преко једне године плаћа републичка административна такса. У ставу 4. Напомене тог

тарифног броја прописано је да страни држављани који су у браку са држављанима Републике Србије плаћају таксу за привремени боравак у износу умањеном за 50% од прописане таксе.

Према томе, страни држављанин који надлежном органу у Републици Србији поднесе захтев да му се изда одобрење привременог боравка у Републици Србији плаћа таксу за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе и таксу за одобрење привременог боравка прописану Тарифним бројем 37. Одељка А Тарифе, осим у случају када је таксено ослобођење предвиђено међународним уговором, када је испуњен услов узајамности, односно када је таксено ослобођење посебно прописано Тарифом.

У конкретном случају, за издавање одобрења за привремени боравак стране држављанке која је у браку са држављанином Републике Србије плаћа се такса за захтев из Тарифног броја 1. Одељка А Тарифе у износу од 300 динара и такса за одобрење привременог боравка прописана Тарифним бројем 37. Одељка А Тарифе умањена за 50% од прописане таксе, сагласно ставу 4. Напомене тог тарифног броја.

УСЛОВНИ ОТПИС КАМАТА И МИРОВАЊЕ ПОРЕСКОГ ДУГА

1. Да ли се текућим обавезама, у смислу Закона о условном отпису камата и мировању пореског дуга, сматрају пореске обавезе утврђене решењем надлежног пореског органа у поступку пореске контроле, односно у поновном поступку пореске контроле, у периоду мировања главног пореског дуга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-49/2015-04 од 25.5.2016. год.)

Главним пореским дугом, у смислу Закона о условном отпису камата и мировању пореског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 119/12, у даљем тексту: ЗУОК), сматра се дуг по основу пореских обавеза доспелих за плаћање закључно са 31. октобром 2012. године, осим по основу доприноса за обавезно здравствено осигурање, а који је евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, односно код надлежног органа јединице локалне самоуправе, на дан 31. октобра 2012. године (члан 2. став 1. тачка 4) ЗУОК).

Текуће обавезе дефинисане су као обавезе по основу свих јавних прихода које периодично доспевају за плаћање у смислу пореских прописа, односно других аката, почев од 1. јануара 2013. године (члан 2. став 1. тачка 7) ЗУОК).

Чланом 3. ст. 1. и 2. Закона, прописује се да главни порески дуг који није измирен до дана ступања на снагу овог закона, мирује од 1. јануара 2013. године, на начин и по поступку прописаним овим законом.

Одредбама члана 4. ЗУОК прописано је да за време мировања главног пореског дуга, до његове отплате у целости, не тече камата. За време мировања, главни порески дуг се валоризује индексом потрошачких цена, почев од 1. новембра 2012. године до отплате

дуга у целости.

Одредбама члана 5. ЗУОК прописано је да порески обвезник стиче право на мировање главног пореског дуга ако обавезе доспеле за плаћање, почев од 1. новембра 2012. године до 31. децембра 2012. године, плати најкасније до 31. јануара 2013. године. Порески обвезник којем је утврђено право на мировање пореског дуга, дужан је да од 1. јануара 2013. године редовно плаћа текуће обавезе.

Према одредби члана 6 став 1. ЗУОК, порески обвезник стиче право на отпис целокупне камате и главног дуга по основу доприноса за обавезно здравствено осигурање, уколико у периоду мировања дуга измири главни порески дуг.

Надлежни орган, након уплате главног пореског дуга, по службеној дужности, врши отпис камате и целокупног дуга по основу доприноса за обавезно здравствено осигурање (члан 6. став 2. ЗУОК).

Порески обвезник који је стекао право на мировање главног пореског дуга био је дужан да од 1. јануара 2013. године редовно плаћа текуће обавезе, што значи да своје текуће пореске обавезе плати о њиховој доспелости. Посебне погодности које су прописане ЗУОК условљене су редовним плаћањем текућих обавеза по основу свих јавних прихода почев од 1. јануара 2013. године, при чему Министарство финансија напомиње да пореске обавезе утврђене решењем надлежног пореског органа у поступку пореске контроле у периоду мировања главног пореског дуга немају карактер текућих обавеза у смислу ЗУОК.

Према томе, порески обвезник коме је надлежни орган утврдио право на мировање главног пореског дуга у складу са ЗУОК, може да изгуби ово право само у случајевима прописаним тим законом (нпр. ако у периоду мировања главног пореског дуга престане да редовно измирује текуће обавезе), при чему се текућим обавезама, у смислу овог закона, не сматрају пореске обавезе утврђене решењем надлежног пореског органа у поступку пореске

контроле, односно у поновном поступку пореске контроле, у периоду мировања главног пореског дуга.

Порески обвезник који током периода мировања престане да измирује своје текуће обавезе губи права прописана ЗУОК, при чему та права не може поново стећи накнадним плаћањем главног пореског дуга и текућих обавеза, што надлежни порески орган утврђује у сваком конкретном случају.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Да ли је дозвољено вршење билатералног пребијања дуговања и потраживања по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга у ситуацији када је нерезидентни дужник привредног друштва по послу извоза електричне енергије постао, уједно, и поверилац, али не по основу увоза електричне енергије који је привредно друштво извршило од њега, већ по основу преноса потраживања од другог нерезидента, чији дужник је предметно привредно друштво по послу увоза електричне енергије обављеног са тим, другим нерезидентом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00426/2016-16 од 25.4.2016. год.)

Чланом 6. став 1. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да резидент – правно лице, огранак страног правног лица и предузетник могу извршити пребијање дуговања и потраживања по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима. На основу става 2. истог члана Закона, а којим ставом је прописано да Влада прописује начин обављања послова из става 1. овог члана, донета је Уредба којом је ближе уређен начин пребијања дуговања и потраживања по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга.

Чланом 2. Уредбе о начину пребијања дуговања и потраживања по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга („Сл. гласник РС“, бр. 59/13, у даљем тексту: Уредба) прописано је да

је предмет пребијања, у смислу ове уредбе, свако постојеће, одређено, цело или делимично, доспело, новчано дуговање и потраживање по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидента, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима из члана 2. тачка (21) Закона, а које је настало по основу извоза и увоза робе и услуга. Чланом 6. став 1. исте уредбе прописано је да се билатерално пребијање врши између резидента и нерезидента који су реализовали спољнотрговински промет робе и услуга, на основу споразума потписаног од оба учесника у пребијању или изјаве коју један учесник упућује другом.

У предметном допису се поставља питање дозвољености вршења билатералног пребијања, у смислу члана 6. став 1. Закона и члана 6. Уредбе, у ситуацији када је нерезидентни дужник предметног привредног друштва по послу извоза електричне енергије постао, уједно, и поверилац, али не по основу увоза електричне енергије који је предметно привредно друштво извршило од њега, већ по основу преноса потраживања од другог нерезидента, чији дужник је предметно привредно друштво по послу увоза електричне енергије обављеног с тим, другим нерезидентом.

У вези с поменути, мишљење Министарства финансија је да предмет пребијања могу бити само она дуговања и потраживања која су настала по основу извоза и увоза робе и услуга који је реализован између резидента и нерезидента који су учесници у послу билатералног пребијања, како је то прописано одредбама претходно наведених чланова Уредбе, али не и потраживања и дуговања која су стечена по основу посла преноса дуговања и потраживања, тј. која нису настала по основу извоза и увоза робе и услуга реализованог између резидента и нерезидента.

Одговор у вези примене прописа дат је из надлежности Сектора за финансијски систем Министарства финансија и према подацима који су изнети у захтеву. Министарство 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.

2. Да ли је дозвољен пренос потраживања по уговору о закупу непокретности која се налази у Републици Србији у књижној својини нерезидента – правног лица, а који уговор је закључен са резидентом – правним лицем?

(*Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00093/2016-16 од 8.2.2016. год.*)

Чланом 2. тачка (15) Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да су текући послови они послови који су закључени између резидената и нерезидената, а чија намена није пренос капитала. Чланом 3. Закона прописано је да се плаћање, наплаћивање и пренос по текућим пословима између резидената и нерезидената врши слободно, у складу са овим законом, као и да плаћања и преноси по основу текућих послова обухватају, без ограничења:

1) плаћања по основу спољнотрговинских послова и по другим текућим пословима са иностранством у смислу закона који уређује спољнотрговинско пословање;

2) плаћања по основу отплате дела главнице и камата на кредите;

3) повраћај средстава уложених у инвестиције, као и пренос у иностранство и унос добити по основу директних инвестиција;

4) преносе у корист физичких лица по основу: пензија, инвалиднина и осталих социјалних примања, преносе по основу пореза и такси, међудржавне сарадње, ликвидираних штета по основу уговора о осигурању, преносе по основу правноснажних и извршних одлука, преносе по основу добитака у играма на срећу,

накнада за концесије, чланарина и казни (пенала) и друге преносе, као и преносе по основу износа трошкова потребних за издржавања породице.

У вези с питањем наведеним под редним бројем 1. у предметном допису, мишљење Министарства финансија је да се плаћања по основу спољнотрговинских послова и по другим текућим пословима са иностранством, у смислу Закона о спољнотрговинском пословању („Сл. гласник РС“, бр. 36/09, 36/11–др. закон, 88/11 и 89/15–др. закон), врше слободно, сходно члану 3. Закона. При том, полазећи од надлежности овог министарства, нисмо у могућности да дамо одговор на питање да ли се уговор о закупу непокретности, која се налази у Републици Србији у књижној својини нерезидента – правног лица, а који уговор је закључен са резидентом – правним лицем, може сматрати спољнотрговинским послом. Како је за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени прописа о спољнотрговинском пословању надлежно Министарство трговине, туризма и телекомуникација, упућујемо да се обратите том министарству.

У вези с питањем наведеним под редним бројем 2. у предметном допису, Министарство финансија указује да је чланом 7. Закона уређено питање преноса потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима, док је чланом 20. истог закона уређено питање преноса потраживања и дуговања резидената која су настала по основу кредитног посла са иностранством.

Чланом 7. ст. 1–3. Закона прописано је да банке, односно резиденти, осим резидената – физичких лица, и нерезиденти могу преносити, односно платити или наплатити потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним

кредитима и зајмовима. Ови послови се могу вршити само на основу уговора закљученог између преносиоца и примаоца потраживања и дуговања, уз обавезу преносиоца да дужника, односно повериоца из основног посла обавести о извршеном преносу. Уговор о преносу из члана 7. Закона нарочито садржи идентификационе податке о уговорним странама, податке о основу по ком су настала потраживања и дуговања која су предмет преноса, укључујући и податке о дужнику, односно повериоцу, као и податке о валути и износу потраживања и дуговања који су предмет преноса.

Чланом 20. ст. 1–3. Закона прописано је да банке, односно резиденти, осим резидената – физичких лица, и нерезиденти могу преносити, односно платити или наплатити потраживања и дуговања резидената која су настала по основу кредитног посла са иностранством, као и да се поменути послови преноса могу вршити само на основу уговора закљученог између преносиоца и примаоца потраживања и дуговања, уз обавезу преносиоца да дужника, односно повериоца из основног посла обавести о извршеном преносу. Уговор о преносу потраживања и/или дуговања резидената, која су настала по основу кредитног посла са иностранством, нарочито садржи идентификационе податке о уговорним странама, податке о основу по ком су настала потраживања и дуговања која су предмет преноса, укључујући и податке о дужнику, односно повериоцу, као и податке о валути и износу потраживања и дуговања који су предмет преноса.

Како се питање, наведено под редним бројем 2. у предметном допису, конкретно односи на пренос потраживања насталог по основу уговора о закупу непокретности, која се налази у Републици Србији у књижној својини нерезидента – правног лица, а који уговор је закључен са резидентом – правним лицем, као претходно питање, у смислу примене члана 7. Закона и под претпоставком да се не ради о потраживању насталом по основу кредитног посла са иностранством, поставља се питање да ли се поменути уговор може сматрати реализованим спољнотрговинским прометом робе и

услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима. Као и у претходном одговору, на питање наведено под редним бројем 1. у предметном допису, Министарство финансија указује да је за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени прописа о спољнотрговинском пословању надлежно Министарство трговине, туризма и телекомуникација, те упућујемо да се за прибављање одговора на поменуто претходно питање, а од ког зависи и примена члана 7. Закона, обратите том министарству.

Истовремено, имајући у виду да је уз захтев за мишљење достављен доказ о плаћеној републичкој административној такси у износу који је прописан за физичка лица, Министарство финансија скреће пажњу да је чл. 7. и 20. Закона прописано да послове преноса потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима, и преноса потраживања и дуговања резидената која су настала по основу кредитног посла са иностранством не могу вршити резиденти – физичка лица.

Питања из предметног дописа под редним бр. 3. и 4. односе се, слично као и претходна питања, на дозвољеност преноса, али у првом случају на пренос потраживања по уговору о закупу са нерезидента – правног лица и преносиоца на резидента – правно лице и преузимаоца, које потраживање је утврђено правоснажном и извршном судском пресудом, а у другом случају на пренос трошкова парничног поступка, утврђених правоснажном и извршном судском пресудом, са нерезидента – правног лица и преносиоца на резидента – правно лице и преузимаоца. У вези с поменутиим питањима, мишљење Министарства финансија је да иста нису предмет уређивања Закона, већ су уређена другим прописима, односно прописима о извршењу на основу домаће извршне исправе и прописима о парничном поступку, а који прописи нису у надлежности овог министарства.

Најзад, последње питање из предметног дописа, тј. питање број 5. односи се на могућност преноса потраживања без накнаде у свим претходно наведеним случајевима. Чл. 7. и 20. Закона уређени су начин преноса потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима, и преноса потраживања и дуговања резидената која су настала по основу кредитног посла са иностранством на начин који је претходно у овом допису наведен, а којим није обухваћено питање накнаде по основу преноса. Истовремено, Министарство финансија подсећа да је уступање са накнадом уређено чланом 442. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99– др. пропис и 44/99–др. пропис), а који пропис није у надлежности овог министарства, те да је Законом о факторингу („Сл. гласник РС“, бр. 62/13) уређено обављање посла факторинга, као финансијске услуге купопродаје постојећег недospelог или будућег краткорочног новчаног потраживања, насталог по основу уговора о продаји робе или пружања услуга у земљи и иностранству, а којим законом је, у члану 20. тачка 5), прописано да уговор о факторингу нарочито садржи износ, начин обрачуна и исплате накнаде фактору.

Одговор у вези примене прописа дат је из надлежности Министарства финансија и према подацима који су изнети у захтеву. Министарство 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.

3. Трансакције које резиденти међусобно обављају преко Пејпала (PayPal) и постојање прекршаја и прекршајне

одговорности у овом случају

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00598/2015-16 од 13.1.2016. год.)

Чланом 32. ставом 2. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да резиденти могу обављати платни промет са иностранством и преко издаваоца електронског новца – ради плаћања и наплате по основу електронске купопродаје робе и услуга, док резиденти – физичка лица платни промет са иностранством могу обављати и преко платне институције и јавног поштанског оператора који пружа платне услуге, у складу са законом којим се уређују платне услуге. Ставом 3. истог члана Закона прописано је да се средства резидената која се воде код стране институције електронског новца ради плаћања, односно наплате по основу електронске купопродаје робе и услуга не сматрају депозитом у смислу члана 27. став 2. овог закона.

Наведеним одредбама Закона резидентима је омогућено да, осим преко банака, наплату из иностранства и плаћање према иностранству у девизама врше и преко издаваоца електронског новца, а резиденти – физичка лица и преко платне институције и јавног поштанског оператора који пружа платне услуге, и то по основу електронске продаје, односно куповине робе и услуга са нерезидентима, при чему су сами резиденти у обавези да, при обављању ових трансакција, поштују домаће прописе, те да плаћања и наплате преко ових институција, у које спада и Пејпал сервис, реализују искључиво са нерезидентима. На поменуто је указивано више пута објављивањем јавних саопштења, у којима је наглашено да је Пејпал сервис ослобођен одговорности да проверава учеснике у купопродајним трансакцијама које се обављају у Републици Србији, имајући у виду да је на резиденту – трговцу одговорност за евентуалну наплату у еврима коју би извршио од другог резидента. Наиме, сами резиденти су у обавези да, при обављању ових

трансакција, поштују прописе који се примењују на територији Републике Србије и да плаћања и наплате преко Пејпал сервиса реализују искључиво с нерезидентима.

Казненым одредбама члана 59. став 1. тачка 57) и став 2. Закона прописано је да ће се новчаном казном од 100.000 до 2.000.000 динара казнити за прекршај резидент – правно лице, огранак страног правног лица, банка и нерезидент – правно лице ако платни промет са иностранством обавља супротно члану 32. ст. 1. и 2. овог закона, као и да да ће се за поменути прекршајну радњу казнити и одговорно лице у резиденту – правном лицу, огранку страног правног лица, нерезиденту – правном лицу и банци новчаном казном од 5.000 до 150.000 динара. Уколико је реч о резиденту – предузетнику, казненом одредбом члана 61. тачка 24) Закона прописано је да ће се новчаном казном од 10.000 до 500.000 динара казнити за прекршај резидент – предузетник ако платни промет са иностранством обавља супротно члану 32. ст. 1, 2, 5. и 6. овог закона. Најзад, имајући у виду да је републичка административна такса уплаћена у износу прописаном за физичка лица, Министарство финансија подсећа да је казненом одредбом члана 62. став 1. тачка 19) Закона прописано да ће се новчаном казном од 5.000 до 150.000 динара казнити за прекршај резидент – физичко лице ако платни промет са иностранством обавља супротно одредби члана 32. ст. 1, 2. и 5. овог закона.

По питању прекршајне одговорности учиниоца, Министарство финансија указује да је чланом 44. став 2. Закона о прекршајима („Сл. гласник РС“, бр. 65/13) прописано да суд може ослободити од казне учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна ако после извршеног прекршаја, а пре него што је сазнао да је окривљен, отклони последице дела или надокнади штету проузроковану прекршајем. Ипак, како за давање тумачења, објашњења, односно мишљења о примени Закона о прекршајима није надлежно Министарство финансија, већ је надлежно Министарство правде, упућујемо да се обратите том министарству. Истовремено, подсећамо да је Пореска управа Министарства финансија надлежна

за контролу девизног пословања резидената, у складу с прописима који уређују ово пословање.

Одговор у вези примене прописа дат је из надлежности Министарства финансија и према подацима који су изнети у захтеву. Министарство 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.

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин књижења трошкова службеног пута у иностранство, у ситуацији када су исти исплаћивани у динарима, односно да ли се књижење тих трошкова може искључиво вршити у динарима без исказивања стране валуте у којој су поједини рачуни за услуге примљени на службеном путу у иностранству?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1200/2016-04 од 16.5.2016. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, број: 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 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Чланом 31. Закона утврђено је да се пословне књиге,

финансијски извештаји, годишњи извештај о пословању, одлука о усвајању финансијских извештаја, извештај ревизора о обављеној ревизији финансијских извештаја, одлука о расподели добити, односно покрићу губитка и друге финансијске информације састављају на српском језику. Износи у пословним књигама, финансијским извештајима, одлукама, као и друге финансијске информације изражавају се у динарима.

Законом о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14) прописано је да се за потребе књиговодства и статистике примењује званични средњи курс динара, који се формира на начин утврђен прописом Народне банке Србије (у даљем тексту: НБС).

У прилогу предметног захтева достављено је и мишљење НБС у смислу да се у случају накнаде трошкова за службени пут у иностранство, плаћање, наплаћивање и пренос може вршити, поред девиза односно ефективног страног новца, и у динарима.

Имајући у виду наведено, мишљење Министарства финансија је да нема сметњи да се евидентирање (књижење) пословних промена које се односе на трошкове настале по основу службеног пута у иностранство, у ситуацији када су исти исплаћивани у динарима, врши управо у динарима. С тим у вези, Министарство посебно напомиње да би за потребе евидентирања (књижења) у пословним књигама све трошкове службеног пута у иностранство, а у вези са којим су поједини рачуни првобитно били исказани у девизном износу, требало прерачунати у динаре применом средњег курса НБС који важи на дан завршетка службеног путовања.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у 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. Рачуноводствени третман и начин исказивања лиценце за право коришћења жига у пословним књигама обвезника као корисника жига, односно да ли дата лиценца испуњава услове признавања нематеријалне имовине или се признаје као расход периода?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-83/2016-04 од 9.5.2016. год.)

У складу са параграфом 8. МРС 38: Нематеријална имовина (у даљем тексту: МРС 38), дефинисан је појам: „Нематеријална имовина“ као немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Параграфима 9. и 10. овог стандарда, дефинисани су уобичајени примери који се сматрају нематеријалном имовином који укључују: компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе купаца, хипотекарно услужна права, дозволе за рибарење, увозне квоте, франшизе, односи према купцима или добављачима, лојалност купаца, учешће на тржишту и маркетиншка права. Међутим, уколико ставка из делокруга овог стандарда не задовољава дефиницију нематеријалне имовине, издаци њеног стицања или интерног генерисања се признају као расход када настану.

Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтева да ентитет покаже да ставка задовољава:

(а) дефиницију нематеријалне имовине (видети параграфе 8–17); и

(б) критеријуме признавања (видети параграфе 21–23).

Министарство финансија посебно указује на параграф 21. МРС 38, којим је прописано да нематеријалну имовину треба признати ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улили у ентитет; и

(б) ако се набавна вредност имовине може поуздано

одмерити.

Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим:

(а) ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине које испуњава услове признавања (видети параграфе 18–67); или

(б) ако ставка није стечена у пословној комбинацији и не може се признати као нематеријална имовина. Ако је тако, ставка представља део износа признатог као гудвил на датум стицања (видети МСФИ 3).

Према подацима који су наведени у захтеву привредног друштва, посебним Уговором о лиценци (између нерезидентног правног лица – давалац лиценце за право коришћења жига и предметног привредног друштва – стицалац лиценце) утврђено је да је накнада за коришћење жига везана за остварени промет корисника жига, што представља будућу и непознату категорију, односно услед чега није могуће поуздано одмерити набавну вредност лиценце. У захтеву је, између осталог, наведено и да се, сагласно предметном уговору, накнада за коришћење жига одређује у проценту од укупног месечног прихода и обрачунава се и фактурише месечно. Право на коришћење жига условљено је плаћањем, односно уколико би предметно привредно друштво престало да плаћа накнаду, изгубило би сва права у погледу коришћења жига.

Имајући у виду претходно наведено, мишљење Министарства финансија је да исказивање лиценце за право коришћења жига у пословним књигама предметног привредног друштва, као корисника жига, зависи од тога да ли су испуњени критеријуми из МРС 38. С обзиром да је у конкретном случају право на коришћење жига условљено месечним плаћањем, као и да се накнада одређује у складу са Уговором о лиценци (у одговарајућем проценту који зависи од укупно оствареног месечног прихода), мишљење Министарства финансија је да би овако утврђену накнаду требало признати као расход периода у пословним књигама предметног привредног

друштва.

Министарство би желело, на крају, да истакне да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно у конкретном случају предметно привредно друштво је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са МСФИ.

3. а) Да ли се може вршити попис на основу усменог налога (телефонским путем) директора предузећа без доставе решења о попису чланова пописне комисије пре пописа и без јасног плана рада пописне комисије?

б) Да ли магационер – рачунополагач који дужи магацин велепродаје са робом може бити члан или председник пописне комисије и да ли је тако извршен попис где је магационер члан пописне комисије валидан за утврђивање стања у магацину (мањкова или вишкова) у складу са Законом о рачуноводству и Правилником о попису?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-465/2016-04 од 9.5.2016. 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 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

У складу са одредбама члана 16. став 5. Закона, питања која се односе на попис имовине и обавеза ближе су уређена Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 137/14, у даљем тексту: Правилник).

За организацију и правилност пописа, у складу са одредбама члана 4. став 2. Правилника, одговоран је законски заступник правног лица, односно предузетник. Правно лице, у складу са општим актом, образује потребан број сталних или повремених комисија за попис имовине и обавеза, одређује период у коме ће комисије вршити попис, време за попис и рокове достављања извештаја о извршеном попису надлежном органу правног лица.

Чланом 5. став 1. Правилника дефинисано је да у комисију за попис не могу бити одређена лица која рукују имовином, односно која су задужена за имовину која се пописује.

Одредбама члана 8. ст. 1. и 2. овог правилника, прописано је да је Комисија за попис дужна да пре почетка пописа сачини план рада по коме ће вршити попис. Правно лице доставља, пре почетка пописа, решење о именовану чланова комисије за попис и план рада интерном ревизору, надзорном одбору или одбору ревизора, ако га има, а ако по закону којим се уређује ревизија подлеже законској

ревизији и друштву за ревизију са којим је закључило уговор о ревизији.

На крају, Министарство финансија посебно указује на одредбе члана 13. Правилника (Извештај о извршеном попису) којим је, између осталог, прописано да су за тачност пописа и извештаја о попису одговорни чланови комисије за попис, односно лице из члана 6. овог правилника.

Имајући у виду претходно наведено, а у вези са питањем под а), мишљење Министарства финансија је да би поступак спровођења пописа имовине и обавеза био извршен у складу са одредбама Закона, односно Правилника, неопходно је да правно лице (у конкретном случају, предузеће) пре почетка пописа достави решење о именовану чланова комисије за попис и план рада интерном ревизору, надзорном одбору или одбору ревизора, ако га има, а ако по закону којим се уређује ревизија подлеже законској ревизији, и друштву за ревизију са којим је закључило уговор о ревизији. Дакле, потребно је на одговарајући начин (у складу са интерним актима предузећа) документовати како поступак који претходи спровођењу пописа (нпр. ажурирање свих књиговодствених евиденција, припрема имовине за попис, образовање комисије(а) за попис, израда плана пописа и сл.), тако и само вршење пописа (нпр. припрема пописних листа за основна средства, припрема и потписивање извештаја о извршеном попису и сл.).

У вези са питањем под б), Министарство финансија поново указује на члан 5. став 1. Правилника, којим је дефинисано да у комисију за попис не могу бити одређена лица која рукују имовином, односно која су задужена за имовину која се пописује. Уколико би наведена лица била директно укључена у рад комисије за попис, тако извршен попис не би се могао сматрати валидним са аспекта примене Закона, односно Правилника.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у 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.

4. Вредновање и начин евидентирања преференцијалних акција страног правног лица у пословним књигама привредног друштва из Београда (микро правно лице) у ситуацији када се тим акцијама не тргује на берзи, као и да ли је требало уделе које има ово привредно друштво по основу тих акција курсирати по вредности САД на крају сваке пословне године, почев од 2012. године, а закључно са 31. децембром 2015. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-973/2016-04 од 22.4.2016. 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 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за

законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

У предметном захтеву који је достављен овом министарству, наведено је да је привредно друштво (микро правно лице) из Београда као поверилац, са својим инокупцем, фирмом из Канаде, склопило Споразум о намирењу дуга, те да су се обе стране сагласиле да се дуг канадске фирме од USD 290.000,00 намири преференцијалним акцијама, тј. да привредно друштво из Београда постане власник 290.000 комада акција, где једна акција има вредност 1 CAD (с обзиром да су у јануару 2012. године номиналне вредности USD и CAD биле скоро исте). Споразумом је, како се даље наводи у захтеву, дефинисана између осталог и откупна цена акција – 1 CAD по акцији, као и да се акцијама не може трговати на тржишту без одобрења издаваоца. Наведене пословне промене евидентирани су у пословним књигама привредног друштва из Београда, применом средњег курса USD на дан Споразума (набавна вредност акција), на одговарајућим аналитичким рачунима у оквиру рачуна 042 – Учесћа у капиталу осталих правних лица и друге хартије од вредности расположиве за продају, односно 205 – Купци у иностранству, у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник). На крају је, такође, наведено да је та канадска фирма у јуну 2015. године откупила 12.000 акција и да је по том основу извршено евидентирање у пословним књигама домаћег привредног друштва (књижењем на рачуну 042 – Учесћа у капиталу осталих правних лица и друге хартије од вредности расположиве за продају, односно рачуну 672 – Добици од продаје учешћа и дугорочних хартија од вредности).

Министарство финансија би желело овом приликом да укаже, а с обзиром да се у конкретном случају ради о привредном друштву које спада у категорију микро правних лица, на примену Правилника

о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 95/14), којим је прописано да је инструменте којима се не тргује у складу са прописима којима се уређује тржиште капитала и чија се фер вредност не може поуздано утврдити, потребно одмеравати по набавној вредности.

Овим путем Министарство финансија додатно указује да је у складу са одредбама Међународног стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП), који микро правна лица могу да одлуче да примењују, у оквиру Одељка 11: Основни финансијски инструменти, прописано да инвестиције у неконвертибилне преференцијалне акције и обичне или преференцијалне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента које испуњавају услове из параграфа 11.8 (д) треба да се одмеравају на следећи начин:

а) ако се акцијама јавно тргује или се њихова фер вредност може поуздано одмерити на други начин, инвестиција треба да се одмерава по фер вредности са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак;

б) све друге такве инвестиције треба да се одмеравају по набавној вредности од које се одузима умањење вредности.

Министарство финансија напомиње и да се, у складу са одредбама члана 8. став 6. Правилника, на рачуну 042 – Учешћа у капиталу осталих правних лица и друге хартије од вредности расположиве за продају, исказују акције и удели у капиталу других правних лица над чијим пословањем не постоји контрола нити значајан утицај и друге хартије од вредности расположиве за продају у складу са рачуноводственом политиком.

Имајући у виду наведено, као и чињеницу да се према подацима из предметног захтева у конкретном случају ради о акцијама којима се не тргује на берзи, исте је у пословним књигама привредног друштва из Београда требало вредновати по набавној

вредности, а у складу са рачуноводственим политикама овог привредног друштва, без обавезе њиховог поновног курсирања (по вредности САД) на крају извештајних периода (Одељак 30.9 МСФИ за МСП: „немонетарне ставке мерене по историјском трошку у страниој валути, преводе се коришћењем курса на датум трансакције“...).

Уколико су након извршеног откупа преференцијалних акција од стране инокупца (канадска фирма) утврђени износи који су различити од књиговодствене (набавне) вредности акција, разлика која се јавља представља капитални добитак, односно губитак, и као таква се евидентира у пословним књигама привредног друштва из Београда на одговарајућим рачунима групе 67 – Остали приходи, односно 57 – Остали расходи, у складу са одредбама Правилника.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима изнетим у захтеву. Министарство финансија напомиње да сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна 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.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАЈУ 2016. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ

Уредба о издавању доплатне поштанске марке „Изградња Спомен-храма Светог Саве“	Сл. гласник РС, бр. 48 од 25. маја 2016. год.
--	---

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о ликвидности брокерско-дилерског друштва	Сл. гласник РС, бр. 46 од 13. маја 2016. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о правилима понашања инвестиционог друштва приликом пружања услуга	Сл. гласник РС, бр. 46 од 13. маја 2016. год.
Правилник о изменама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	Сл. гласник РС, бр. 49 од 31. маја 2016. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	Сл. гласник РС, бр. 49 од 31. маја 2016. год.

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/302 of 25 February 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature</p> <p>УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/302 од 25. фебруара 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 45 од 6. маја 2016. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/137 of 26 January 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature</p> <p>УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/137 од 26. јануара 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 45 од 6. маја 2016. год.</p>
<p>COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2016/283 of 24 February 2016 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature</p> <p>УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2016/283 од 24. фебруара 2016. године у вези са сврставањем одређене робе према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 45 од 6. маја 2016. 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