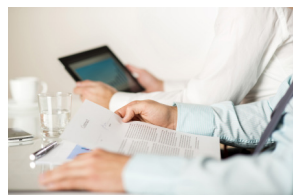
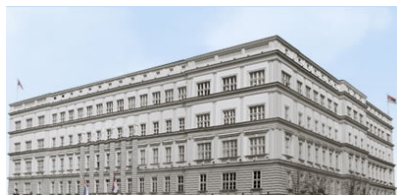




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 01
јануар 2018.
година LVIII
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 1
јануар 2018.
година LVIII
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 © 2003-2018 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли су организационе јединице Министарства одбране Републике Србије (Војно медицинска академија и остале организационе јединице) дужне да остварени промет евидентирају преко фискалне касе?..... 9
- б) Порески третман промета услуге смештаја у угоститељским објектима за смештај, као и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком, полупансион, пансион и сл.) 9

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли непоседовање одређених дозвола за промет добара и конверзија потраживања у основни капитал обвезника ПДВ – примаоца добара утиче на порески третман промета тих добара и право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца добара? 15
2. Право на одбитак претходног пореза плаћеног при увозу добара – хладних ласера за преобликовање тела (апарати за уклањање масног ткива и целулита и затезање коже), као и порески третман услуга које се пружају употребом тих апарата 18
-

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Коришћење права на порески кредит у складу са одредбама члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13).....21
2. Порески третман прихода огранка нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом оствареног по основу закупа непокретности која се налази на територији Републике.....22
3. Порески третман прихода по основу дивиденде односно (у случају продаје акција) евентуалног капиталног добитка које оствари нерезидентно правно лице – командитно друштво из државе са којом није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања25
4. Право на пореску консолидацију28
5. Признавање расхода у пореском билансу за сврху утврђивања опорезиве добити за 2017. годину насталих по основу негативних курсних разлика и ефеката валутне клаузуле на плаћене и примљене авансе у девизама и у динарима са уговореном валутном клаузулом за набавку и испоруку одређених добара и услуга30
6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица у поступку стечаја36

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је општина ослобођена пореза на поклон на донације које остваре њене службе и органи?..... 39
2. Да ли је јавна установа Центар за образовање и културу обвезник пореза на имовину која је том центру „дата на привремену употребу, односно управљање од стране Градске општине Врачар, као оснивача, која је при том и носилац права коришћења“? 42

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли је купац плутајућег објекта – угоститељског објекта, који тај плутајући објекат користи за обављање регистроване (угоститељске) делатности, обвезник пореза на употребу пловила и да ли за то пловило има право на пореско ослобођење? 45
2. Да ли има основа за ослобођење од пореза на употребу пловила за плутајући објекат који је у својини физичких лица, који служи за обављање регистроване делатности друштва са ограниченом одговорношћу чији су чланови физичка лица – власници плутајућег објекта? 49

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Плаћање пореске обавезе у ситуацији када порески обвезник „нема отворен рачун код банке“..... 53

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли је јединица локалне самоуправе, као надлежни орган, у обавези да за издавање уверења наплаћује републичку административну таксу у складу са Законом о републичким административним таксама или се наведена такса може наплаћивати и на основу Одлуке о локалним административним таксама? 55
2. Да ли се плаћа републичка административна такса за списе и радње у поступку заснивања радног односа ради допуне радног времена код другог послодавца? 57

АКЦИЗЕ

1. Опорезивање акцизом кафе почев од 1. јануара 2018. године, као и обележавање кафе контролним акцизним маркама .. 59
2. Обавеза ЈП „Србијагас“ исказивања износа акцизе на рачуну за испоручени течни нафтни гас (ТНГ) који се користи за загревање пословног, односно стамбеног простора, а ради остваривања права на рефакцију плаћене акцизе 63
3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе, у конкретном случају на дериват нафте (White spirit) који се користи у производном процесу као сировина за производњу боја и лакова 67

4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 5) и 6) Закона о акцизама који се користе у индустријске сврхе за производњу полипропилена и течног нафтног гаса, у случају када је над привредним субјектом отворен стечајни поступак и то за деривате нафте који су набављени пре отварања стечајног поступка, као и за деривате нафте који се набављају након отварања стечајног поступка уз сагласност стечајног судије и стечајног управника ради наставка са редовном производњом и одржавањем високог степена искоришћености капацитета 71

5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона о акцизама, који се користе у индустријске сврхе, у случају када је над привредним субјектом који подноси захтев за рефакцију плаћене акцизе отворен стечајни поступак 74

ЦАРИНЕ

1. Уништење ускладиштене робе којој је протекао рок употребе, а чији власници, иако активни привредни субјекти, не показују интересовање за предметну робу 79

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно правно лице – резидент Савезне Републике Немачке оствари отуђењем удела у правном лицу са седиштем у Републици Србији83

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

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

1. Могућност пружања cash-back услуге у Републици Србији која подразумева исплату готовог новца физичком лицу – потрошачу од стране продавца у трговинском објекту истовремено са плаћањем робе и/или услуге, а коришћењем платне картице на POS терминалу инсталираном на продајном месту тог трговинског објекта, као и порески третман те услуге85

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јануару 2018. године.....89

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли су организационе јединице Министарства одбране Републике Србије (Војно медицинска академија и остале организационе јединице) дужне да остварени промет евидентирају преко фискалне касе?

б) Порески третман промета услуге смештаја у угоститељским објектима за смештај, као и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком, полупансион, пансион и сл.)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00149/2017-04 од 19.1.2018. год.)

а) *Са аспекта Закона о фискалним касама*

Одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон) прописано је да је лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Ставом 3. наведеног члана Закона прописано је да се обавеза не односи на пољопривредног произвођача који на пијачним тезгама и сличним објектима продаје пољопривредне производе, укључујући и предузетника који плаћа порез на приходе од самосталне делатности на паушално утврђени приход који се бави производном делатношћу, а у оквиру производне делатности продаје сопствене производе, односно пружа услуге физичким лицима, као и на банкарске организације, осигуравајуће организације, ПТТ и јавна предузећа која накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуна потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Сагласно ставу 4. истог члана Закона прописано је да, изузетно, Влада Републике Србије може, полазећи од техничких и функционалних карактеристика фискалне касе и специфичности одређене делатности, на заједнички предлог министарства надлежног за послове финансија и министарства надлежног за послове трговине, одредити и друге делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Лице на које се не односи обавеза евидентирања промета у смислу овог члана, као и лице које је ослобођено од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе актом Владе, а истовремено обавља и делатности које нису изузете, односно ослобођене од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, дужно је да сваки појединачни промет код обављања тих делатности евидентира преко фискалне касе (члан 3. став 5. Закона).

Сагласно ставу 6. овог члана Закона, обвезником, у смислу овог закона, сматра се лице које је у обавези да евидентира сваки

појединачно остварени промет преко фискалне касе у складу са овим законом (у даљем тексту: обвезник).

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 61/10, 101/10, 94/11, 83/12, 59/13 и 100/14, у даљем тексту: Уредба) прописане су делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе.

Према наведеној Уредби, лице које обавља делатност из гране 86 Здравствене делатности – здравствене услуге које се обезбеђују из средстава обавезног здравственог осигурања, ослобођено је обавезе евидентирања промета преко фискалне касе.

Сагласно претходно наведеном законским и подзаконским одредбама, лице чија је делатност ослобођена обавезе евидентирања промета преко фискалне касе Законом или Уредбом, а обавља и друге делатности које наведеним прописима нису ослобођене обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, дужно је да приликом обављања истих сваки појединачно остварени промет евидентира преко фискалне касе.

Према томе, када Министарство одбране Републике Србије, односно једна од његових организационих јединица, како се наводи у допису, нпр. Војно медицинска академија, поред пружања здравствених услуга које су Уредбом ослобођене обавезе евидентирања промета преко фискалне касе (здравствене услуге које се обезбеђују из средстава обавезног здравственог осигурања), пружа и здравствене услуге физичком лицу које се не обезбеђују из средстава обавезног здравственог осигурања, већ из средстава

корисника наведених услуга, тако остварен промет је у обавези да евидентира преко фискалне касе.

Када се ради о осталим организационим јединицама Министарства одбране Републике Србије, за које у складу са Законом и Уредбом није прописано ослобођење од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, дужно је да приликом обављања истих сваки појединачно остварени промет евидентира преко фискалне касе.

б) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14,83/15, 108/16 и 113/17, 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).

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се предаја јела и пића за конзумацију на лицу места (став 3. тачка 5) истог члана Закона).

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

Сагласно одредби члана 23. став 2. тачка 11) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет услуге смештаја у

угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам.

Према одредби члана 11. 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, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16, у даљем тексту: Правилник), услугом смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, у смислу члана 23. став 2. тачка 11) Закона, сматра се услуга преноћишта у хотелима, мотелима, туристичким насељима, камповима, пансионима, хостелима, преноћиштима, одмаралиштима, апартманима, собама, сеоским туристичким домаћинствима, ловачким вилама, кућама, колибама и другим објектима за пружање услуга смештаја у складу са законом којим се уређује туризам.

У складу са одредбом става 2. истог члана Правилника, ако се уз услугу смештаја из става 1. овог члана пружа и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком, полупансион, пансион и сл.), посебна стопа примењује се само на услугу смештаја (преноћишта).

У случају из става 2. овог члана Правилника, обвезник је дужан да у рачуну посебно искаже накнаду за услугу смештаја, а посебно накнаду за услугу конзумације јела и пића на лицу места (став 3. истог члана Правилника).

У складу са наведеним, ако обвезник ПДВ пружа услуге смештаја – преноћишта запослених, чланова њихових породица и трећих лица у објектима за одмор и рекреацију који се, у складу са законом којим се уређује туризам, сматрају угоститељским

објектима за смештај, промет тих услуга опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. Ако се уз услугу смештаја пружа и услуга конзумације јела и пића на лицу места (ноћење са доручком, полупансион, пансион и сл.), посебна стопа примењује се само на услугу смештаја (преноћишта). У овом случају, обвезник ПДВ је дужан да у рачуну посебно искаже накнаду за услугу смештаја, а посебно накнаду за услугу конзумације јела и пића на лицу места.

Међутим, ако се услуге смештаја пружају у објектима који се, у складу са законом којим се уређује туризам, не сматрају угоститељским објектима за смештај, на промет тих услуга ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%.

Поред тога, а у циљу утврђивања да ли се конкретни објекти за одмор и рекреацију сматрају угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам, обавештавамо вас да смо фотокопију вашег захтева проследили Министарству трговине, туризма и телекомуникација на даљу надлежност и поступање.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Да ли непоседовање одређених дозвола за промет добара и конверзија потраживања у основни капитал обвезника ПДВ – примаоца добара утиче на порески третман промета тих добара и право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца добара?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-12/2018-04 од 31.1.2018. 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, 83/15, 108/16 и 113/17, у даљем тексту: Закон о ПДВ), обвезник ПДВ који набављена добра у Републици користи, односно користиће их за промет добара, односно услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици, има право да ПДВ обрачунат за промет добара претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење осталих услова прописаних одредбама члана 28. Закона о ПДВ. У вези са наведеним, околност да обвезник ПДВ – испоручилац добара не поседује одређене дозволе за промет добара нема утицај на порески третман промета тих добара нити на право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца добара по основу набавке предметних добара. Такође, у случају када обвезник ПДВ – испоручилац добара (који је истовремено и оснивач правног лица којем је извршио промет добара) и обвезник ПДВ – прималац добара, закључе уговор чији

је предмет конверзија потраживања обвезника ПДВ – испоручиоца добара у капитал дужника, обвезника ПДВ – примаоца добара, тај уговор нема утицај на порески третман промета тих добара нити на право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – примаоца добара по основу набавке предметних добара. Наиме, опорезивање промета добара ПДВ и право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ који је набавио одређена добра уређују се искључиво Законом о ПДВ.

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ 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, 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 о ПДВ).

Сагласно 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, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;
- 2) документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан 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.

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

Право на одбитак претходног пореза, у складу са одредбама члана 28. став 5. Закона о ПДВ, може да оствари и порески дужник:

- 1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;
- 2) из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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 о ПДВ).

2. Право на одбитак претходног пореза плаћеног при увозу добара – хладних ласера за преобликовање тела (апарати за уклањање масног ткива и целулита и затезање коже), као и порески третман услуга које се пружају употребом тих апарата

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-241/2017-04 од 10.1.2018. год.)

1. 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, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на промет услуга козметичког третмана тела, у конкретном случају преобликовања тела употребом апарата (хладног ласера) за уклањање масног ткива и целулита и затезање коже, обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ по општој стопи од 20%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

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

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

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

2. Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга, односно ПДВ плаћен приликом увоза добара, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом односно 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 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, обвезник ПДВ има право да ПДВ плаћен при увозу апарата (хладног ласера) за уклањање масног ткива и целулита и затезање коже, који користи за опорезиви промет услуга, у конкретном случају за промет услуга козметичког третмана тела, тј. преобликовање тела употребом тог апарата, одбије као претходни порез ако поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

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

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

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

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

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

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

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Коришћење права на порески кредит у складу са одредбама члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-840/2017-04 од 25.1.2018 год.)

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

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

Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита од 33%, односно 70% обрачунатог пореза у том пореском периоду, али не дуже од десет година (члан 48. став 5. Закона).

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

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 108/13), који је почео да се примењује од 1. јануара 2014. године, порески подстицај из члана 48. Закона је укинут. Међутим, у складу са истим законом, порески обвезник који је до 31. децембра 2013. године остварио право на порески подстицај из члана 48. Закона и исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2013. годину, може то право да користи до истека рока и на начин прописан Законом.

У конкретном случају, обвезник је у 2013. години извршио улагања у основна средства у складу са чланом 48. Закона, при чему је имао и право на коришћење неискоришћеног дела пореског кредита, и то почев по основу улагања извршених од 2004. године.

Сагласно наведеном, а имајући у виду одредбе члана 48. ст. 5. и 6. Закона, обвезник, који је извршио улагање у току 2013. године и (по том основу) исказао податке у пореском билансу и пореској пријави за 2013. годину, имао је право да обрачунати порез (за ту годину) умањи (до лимита прописаног Законом), најпре за износ пореског кредита по основу улагања из 2013. године, а потом по основу неискоришћеног пореског кредита из ранијих година, и то по редоследу извршених улагања, што (у конкретном случају) значи по основу улагања извршених почев за 2004. годину.

2. Порески третман прихода огранка нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским

системом оствареног по основу закупа непокретности која се налази на територији Републике

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-226/2017-04 од 25.1.2018 год.)

Одредбом члана 3. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01... 113/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Нерезидентни обвезник је, у смислу овог закона, правно лице које је основано и има место стварне управе и контроле ван територије Републике (члан 3. став 2. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито, између осталог, огранак.

Одредбом члана 5. став 1. Закона прописано је да нерезидентни обвезник који обавља делатност на територији Републике пословањем преко сталне пословне јединице која води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (огранак и други организациони делови нерезидентног обвезника који обављају делатност), опорезиву добит утврђује у складу са овим законом и подноси за сталну пословну јединицу порески биланс и пореску пријаву.

Према одредби члана 40. став 1. тачка 4) Закона, 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 закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари.

У смислу члана 40. став 3. Закона, изузетно од става 1. овог члана, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу, између осталог, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

Сагласно члану 40. став 6. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Изузетно од става 1. овог члана, на приходе из тачке 4) тог става које нерезидентно правно лице остварује од исплатиоца који није дужан да обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку, обрачунава се и плаћа порез по решењу из става 6. овог члана (члан 40. став 7. Закона).

Порез по одбитку из ст. 1. и 2. овог члана и порез по решењу из ст. 6, 7. и 8. овог члана не обрачунава се и не плаћа ако се приход из ст. 1, 2, 6, 7. и 8. овог члана исплаћује сталној пословној јединици нерезидентног обвезника из члана 4. овог закона (члан 40. став 11. Закона).

У складу са чланом 40. став 12. Закона, уколико резидентно правно лице исплаћује приходе сталној пословној јединици нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, оно је дужно да обрачуна и уплати порез по одбитку у складу са одредбама става 1. тачка 1) и става 3. овог члана.

Како произилази из садржине поднетог захтева, нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским

системом основало је на територији Републике огранак, чија је претежна делатност изнајмљивање некретнина и управљање њима. Поред тога, нерезидентно правно лице (као власник непокретности на територији Републике) даје предметну непокретност у закуп амбасади стране државе, при чему амбасада исплату закупнине врши огранку (нерезидентног правног лица).

Сагласно наведеном, а имајући у виду да исплату накнаде (од закупа), у конкретном случају, врши амбасада стране државе (а не резидентно правно лице), не постоји основ да се (приликом исплате те накнаде) обрачунава и плаћа порез по одбитку, у складу са чланом 40. ст. 1. и 3. Закона, односно чланом 40. став 12. Закона.

Наиме, приход нерезидентног правног лица, остварен по основу закупа непокретности на територији Републике од исплатиоца који није дужан да обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку (нпр. амбасаде), опорезује се порезом по решењу, у складу са чланом 40. став 7. Закона. Међутим, уколико амбасада исплату закупнине, у конкретном случају, врши огранку нерезидентног правног лица, при чему огранак предметни приход остварује у вези са обављањем делатности на територији Републике (а која се односи на делатност изнајмљивања некретнина и њихово управљање) и исти (као такав) евидентира у својим пословним књигама, мишљења смо да се на тако остварен приход огранка не обрачунава и не плаћа порез по решењу, у складу са чланом 40. став 11. Закона.

С тим у вези, приход огранка, остварен на претходно наведен начин, улази у основицу за опорезивање и опорезује се порезом на добит у складу са Законом.

3. Порески третман прихода по основу дивиденде односно (у случају продаје акција) евентуалног капиталног добитка које

оствари нерезидентно правно лице – командитно друштво из државе са којом није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-766/2017-04 од 19.1.2018 год.)

Према одредби члана 40. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона.

На приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено (члан 40. став 6. Закона).

У смислу одредбе члана 40. став 9. Закона, нерезидентно правно лице које оствари капитални добитак из става 6. овог члана, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања истог (капиталног добитка), преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу.

Обвезник пореза по одбитку је нерезидентни обвезник (прималац прихода), а резидентни обвезник (исплатилац прихода)

је порески платаци који (у име и за рачун нерезидентног обвезника), сагласно члану 71. Закона, обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани рачун на дан када је приход остварен, односно исплаћен. Основицу пореза по одбитку представља приход са припадајућим порезом (брuto приход) који би се исплатио нерезидентном обвезнику да резидентни обвезник, сагласно Закону, није, у име и за рачун нерезидентног обвезника, обрачунао и обуставио порез од оствареног, односно исплаћеног прихода.

У смислу закона који уређује привредна друштва, командитно друштво је привредно друштво које има најмање два члана, од којих најмање један за обавезе друштва одговара неограничено солидарно (комплементар), а најмање један одговара ограничено до висине свог неуплаћеног, односно неунетог улога (командитор).

Како произилази из садржине поднетог дописа, IFC Capitalization (Equity) Fund (у даљем тексту: IFC CF) је командитно друштво основано у Делаверу (Сједињене Америчке Државе) од стране Међународне финансијске корпорације и Јапанске Владе за међународну сарадњу – командитори, и IFC Capitalization (Equity) Fund (GP) LLC – комплементар. IFC CF је (као нерезидентно правно лице) купио акције резидентног правног лица (Комерцијалне банке, у конкретном случају) и по том основу прима дивиденду, а, такође, планира и да изврши продају предметних акција, па се, с тим у вези, поставило питање пореског третмана прихода по основу дивиденде, односно (у случају продаје акција) евентуалног капиталног добитка, при чему се (а према наводима из дописа) IFC CF (као командитно друштво) у држави у којој је основано сматра фискално транспарентним друштвом, што значи да се добит IFC CF приписује његовим члановима (командиторима и комплементарима) и опорезује у зависности од тога да ли су командитори и комплементари правна или физичка лица.

Имајући у виду наведено, као и то да се, у конкретном случају, ради о нерезидентном правном лицу (командитном друштву

из државе са којом није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања) које, као власник одређеног броја акција резидентног правног лица остварује право на дивиденду, сматрамо да је приход од дивиденде (остварен у том случају) опорезив порезом по одбитку, па је, с тим у вези, резидентно правно лице дужно да приликом исплате дивиденде обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20%.

Такође, и у случају да нерезидентно правно лице оствари капитални добитак од продаје предметних акција, тако остварени капитални добитак опорезује се порезом по решењу, у складу са чланом 40. став 6. Закона.

4. Право на пореску консолидацију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-263/2017-04 од 18.1.2018 год.)

Према одредби члана 55. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту: Закон), матично правно лице и зависна правна лица, у смислу овог закона, чине групу повезаних правних лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела.

Повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике (члан 55. став 2. Закона).

Сагласно члану 55. став 3. Закона, захтев за пореским консолидовањем матично правно лице подноси надлежном пореском органу најраније истеком пореског периода у коме су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, од почетка до краја тог пореског периода.

Према члану 56. став 1. Закона, сваки члан групе повезаних правних лица дужан је да поднесе своју пореску пријаву и свој порески биланс, а матично правно лице подноси и консолидовани порески биланс за групу повезаних правних лица.

У консолидованом пореском билансу губици пореског периода једног или више повезаних правних лица пребијају се на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду (члан 56. став 2. Закона).

Опорезива добит коју оствари члан групе повезаних правних лица, а која се исказује у консолидованом пореском билансу, не може се умањити за износ губитка из пореског биланса претходних година, односно претходних пореских периода, тог члана групе повезаних правних лица (члан 56. став 3. Закона).

Чланом 57. став 1. Закона прописано је да се једном одобрено пореско консолидовање примењује најмање пет година, односно пореских периода.

Према ставу 2. истог члана Закона, ако се пре истека рока из става 1. овог члана измене услови из члана 55. ст. 1. и 2. овог закона, или се једно правно лице, више повезаних правних лица, или сва повезана правна лица у групи накнадно одреде за појединачно опорезивање пре истека рока из става 1. овог члана, сва повезана правна лица су дужна да сразмерно плате разлику на име пореске привилегије коју су искористили.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када се, у току периода трајања пореске консолидације, матичном правном лицу (из групе резидентних правних лица којој је одобрено пореско консолидовање) у поступку статусне промене припоји зависно правно лице (које није члан предметне групе) тако да се не нарушава испуњеност услова у погледу повезаности чланова групе по основу непосредне или посредне контроле над најмање 75% акција или удела (у складу са чланом 55. став 1. Закона), сматрамо

да (у том конкретном случају) група правних лица којој је одобрено пореско консолидовање има право на наставак истог, при чему напомињемо да матично правно лице (у конкретном случају) нема право да у свом пореском билансу користи губитке из претходног пореског периода припојеног друштва, имајући у виду да се, у току периода трајања пореског консолидовања, у консолидованом пореском билансу исказује добит, односно губитак из пореског биланса сваког члана групе (укључујући и матично правно лице). Наиме, у консолидованом пореском билансу који се подноси за (сваки) порески период у току трајања пореског консолидовања, исказује се добит (а не остатак добити утврђен као разлика између добити и износа губитка из пореског биланса претходних година), односно губитак из пореског биланса, на начин да се губици пореског периода (исказани у пореском билансу) једног или више чланова групе, пребијају на рачун добити (из пореског биланса) осталих чланова групе, у пореском периоду (за који се подноси консолидовани порески биланс).

Такође, у случају када чланови групе којој је одобрено пореско консолидовање промене пословно име или делатност у току трајања периода пореског консолидовања, или се (током предметног периода) промени ниво учешћа матичног правног лица у капиталу зависних правних лица, али тако да не пада испод 75%, сматрамо да није дошло до измене услова из члана 55. ст. 1. и 2. Закона, те да, с тим у вези, група којој је одобрено пореско консолидовање не губи право на наставак истог (пореског консолидовања).

5. Признавање расхода у пореском билансу за сврху утврђивања опорезиве добити за 2017. годину насталих по основу негативних курсних разлика и ефеката валутне клаузуле на плаћене и примљене авансе у девизама и у

динарима са уговореном валутном клаузулом за набавку и испоруку одређених добара и услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-770/2017-04 од 10.1.2018 год.)

Према одредбама члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 113/17, у даљем тексту: Закон о порезу на добит), основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити 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 члана 7. став 1. Закона о порезу на добит, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи исказани у билансу успеха који је сачињен 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.

Како, између осталог, произилази из садржине поднетог дописа, у вези са различитим тумачењима примене параграфа 21-22 МРС 21, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде крајем 2016. године издао је IFRIC Тумачење 22 *Разматрање аванса и трансакција у страним валутама* (IFRIC 22), које је постало обавезујуће за ентитете који примењују МСФИ и МСФИ за МСП. Примена овог тумачења обавезна је од 01.01.2018. године, с тим што је препоручена ранија примена уз обелодањивање те чињенице у напоменама уз финансијске извештаје. С тим у вези, поставило

се питање да ли се обвезнику расходи по основу негативних курсних разлика и негативних ефеката валутне клаузуле настали прерачунавањем аванса плаћених у инострану валуту и у динарима са валутном клаузулом (за набавку одређених добара и услуга) признају у пореском билансу за 2017. годину, у складу са чланом 7. Закона о порезу на добит.

Имајући у виду да је начин исказивања ефеката промена девизних курсева у финансијским извештајима прописан међународним рачуноводственим стандардом МРС 21 (*Ефекти промена девизних курсева*), а што по својој суштини представља претходно питање за правилно опредељење пореског третмана негативних курсних разлика и негативних ефеката валутне клаузуле, обратили смо се Сектору за финансијски систем Министарства финансија, као надлежном за давање одговора по предметном питању. Дописом од 27. децембра 2017. године, добили смо одговор тог сектора у складу са Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон), у којем је, између осталог, наведено и следеће:

„... Сагласно члану 20. Закона, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењује Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ).

МРС 21 – Ефекти промена девизних курсева, примењују се:

(а) код обрачунавања трансакција и салда у страним валутама, осим трансакција дериватима и салда која су у делокругу IAS-а 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање;

(б) код превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања које је обухваћено финансијским извештајима ентитета путем консолидације или методе удела; и

(ц) код превођења резултата и финансијске позиције ентитета у валуту за презентацију.

Параграфом 16. овог стандарда дефинише се монетарна, односно немонетарна ставка. Основна карактеристика монетарне ставке јесте право на примање (или обавеза издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери су: пензије и друга примања запослених која се плаћају у готовини, резервисања која треба да се измире у готовини и дивиденде у готовини које су признате као обавеза. Слично, уговор у вези са примањем (или издавањем) променљивог броја инструмената сопственог капитала или променљивог износа средстава за које фер вредност која се прима (или издаје) једнака фиксном или одредивом броју новчаних јединица представља монетарну ставку. И обратно, основна карактеристика немонетарне ставке јесте одсуство права примања (или обавезе издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери: унапред плаћени износи за добра и услуге (на пример, унапред плаћена закупнина); гудвил; нематеријална средства; залихе; некретнине, постројења и опрема; и резервисања која треба да се измире давањем немонетарног средства.

Параграфом 21 овог стандарда прописано је да се трансакција у инострану валуту код почетног признавања евидентира у функционалној валути тако што се на износ у инострану валуту примењује промтти девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције.

Сагласно параграфу 22 овог стандарда, датум трансакције је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Из практичних разлога често се користи курс који

је приближан стварном курсу на датум трансакције, на пример може се користити просечан недељни или месечни курс за све трансакције у свакој страниој валути, које су се обавиле у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

Сходно параграфу 23 истог стандарда, на крају сваког извештајног периода:

(а) монетарне ставке у страниој валути се преводе коришћењем закључног курса;

(б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у страниој валути преводе се коришћењем курса на датум трансакције; и

(ц) немонетарне ставке које се одмеравају по фер вредности у страниој валути преводе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одмерена.

У пракси је чест случај био да су обвезници примене Закона примењујући своју рачуноводствену политику (донета у складу са Законом и МРС 8 – Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке) различито тумачили параграфе 21-22 (МРС 21). Услед наведеног, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде крајем 2016. године издао IFRIC Тумачење 22 – Разматрање аванса и трансакција у страним валутама, чија је примена обавезна почев од 1. јануара 2018. године (дозвољена је и ранија примена – тачка А1 овог тумачења). Тачком А2 овог тумачења дата је могућност да при његовом првом примењивању, ентитет:

1) ретроактивно примењује МРС 8 или

2) проспективно на сву активу, трошкове и приходе у опсегу Тумачења при иницијалном тумачењу или након:

– почетка периода извештавања у којем ентитет првобитно примењује Тумачење; или

– почетка претходног периода извештавања представљеног као упоредне информације у финансијским извештајима за период извештавања у којем ентитет првобитно примењује Тумачење.

Сходно наведеном, правном лицу које је примењивало рачуноводствену политику која је подразумевала курсирање девизних аванса дата је могућност да бира између ретроактивне примене нове рачуноводствене политике или њене проспективне примене (без било каквих ретроактивних корекција).

Имајући у виду наведено, информације изнете у захтеву, као и различиту праксу у примени МСФИ у овом делу, мишљења смо да би у конкретном случају правно лице које је обвезник примене МСФИ требало да поступи у складу са својом рачуноводственом политиком која је донета у складу са Законом и МСФИ, као и IFRIC Тумачењем 22.

Према томе, с обзиром да финансијски извештаји за 2017. годину још увек нису састављени, а да се достављају у 2018. години, правно лице може да измени своју рачуноводствену политику (усклади је са захтевима IFRIC Тумачења 22 који омогућава ранију примену) и примени је почев од финансијских извештаја за ту годину.

У складу с наведеним (а посебно уважавајући околност да се IFRIC Тумачење 22 примењује од 1. јануара 2018. године), напомињемо да обвезници који су претходних година примењивали рачуноводствену политику која је подразумевала курсирање девизних аванса, према нашем мишљењу, нису направили грешку у смислу МРС 8 и прописа из области рачуноводства, па немају обавезу мењања финансијских извештаја.“

Имајући у виду наведено, у случају када обвезник, примењујући предметно мишљење, исказе (за 2017. годину) расход по основу негативних курсних разлика и ефеката валутне клаузуле, настао прерачунавањем аванса плаћених у страниој валути и у динарима са уговореном валутном клаузулом за набавку одређених

добара и услуга, сматрамо да се тако исказан расход признаје у пореском билансу обвезника који се подноси за тај порески период, у складу са одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на добит.

6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица у поступку стечаја
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-547/2017-04 од 28.12.2017. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тач. 2), 3), 4) и 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 113/17, 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 ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); камата; накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике и накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

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

Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Сл. гласник РС“, бр. 100/15 ... 14/16) прописује се садржај пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе

које нерезидентно правно лице остварује на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република) у складу са чланом 40. став 8. Закона, и то на приходе од ауторских накнада, камата, закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике и услуга, остварених по основу намирења потраживања у поступку извршења, односно у сваком другом поступку намирења потраживања у складу са законом (у даљем тексту: поступак намирења потраживања).

У конкретном случају, а како се наводи у поднетом допису, нерезидентно правно лице (нерезидент), на основу уговора о преносу потраживања (закљученог са резидентним правним лицем) стекло је потраживање према правном лицу над којим се спроводи стечајни поступак, па се, с тим у вези, поставља питање пореског третмана прихода који нерезидентно правно лице оствари у поступку намирења потраживања из стечајне масе стечајног дужника.

Сагласно наведеним одредбама Закона, када међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, приход који нерезидентно правно лице оствари у поступку намирења потраживања из стечајне масе стечајног дужника (у складу са законом који уређује стечај), опорезив је порезом по решењу, уколико се ради о намирењу потраживања (нерезидента) по основу прихода из члана 40. став 1. тач. 2), 3), 4) и 5) Закона.

С тим у вези, приход који, у конкретном случају, оствари нерезидент у поступку намирења потраживања из стечајне масе стечајног дужника опорезив је порезом по решењу уколико је основ стицања (тј. преноса са резидента на нерезидента) конкретног потраживања ауторска накнада нерезидента или камата, закуп или подзакуп непокретности и покретних ствари на територији Републике, односно услуга нерезидента која је пружена или коришћена (или која ће бити пружена или коришћена) на територији Републике.

Нерезидентно правно лице, које је остварило (опорезив) приход у поступку намирења потраживања, дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација, поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу и то у општини на чијој територији се налази седиште или пребивалиште пореског пуномоћника, на основу које надлежни порески орган доноси решење.

Поред тога, напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно начелу фактицитета прописаног одредбама члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16), у поступку контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу доказа којима располаже) које су од утицаја на постојање, односно висину пореске обавезе, при чему Пореска управа може (сагласно одредбама наведеног закона) захтевати од пореског обвезника и трећих лица да, у року који она одреди, доставе на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је општина ослобођена пореза на поклон на донације које остваре њене службе и органи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00045/2018-04 од 30.1.2018. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. Закона, које наследници наследе, односно поклонпримци приме на поклон.

Према одредби члана 14. став 2. Закона, порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

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

другим покретним стварима.

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

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

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

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

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

Од опорезивања по овом закону изузима се пренос добитка у игри на срећу са организатора игре на добитника (члан 14. став 5. Закона).

Према одредби члана 14. став 6. Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон,

и то:

1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

3) новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Према одредбама члана 15. став 2. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. Закона је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству.

Одредбом члана 21. став 1. тачка 8) Закона прописано је да порез на наслеђе и поклон не плаћа Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локална самоуправе као наследник односно поклонопримац.

Према одредби члана 188. став 1. Устава Републике Србије („Сл. гласник РС“ бр. 98/06), јединице локалне самоуправе су општине, градови и град Београд.

Одредбом члана 3. став 1. Закона о локалној самоуправи („Сл. гласник РС“, бр. 129/07, 83/14–др. закон и 101/16, у даљем тексту: Закон о локалној самоуправи), локална самоуправа остварује се у општини, граду и граду Београду (у даљем тексту: јединица локалне самоуправе).

Органи општине су: скупштина општине, председник општине, општинско веће и општинска управа (члан 27. Закона о локалној самоуправи).

Према томе, поклон ствари и права из члана 14. ст. 1. и 2. Закона који оствари јединица локалне самоуправе (што значи и општина),

односно њени органи и службе, јесте предмет опорезивања порезом на поклон, осим у случајевима:

– кад се на тај поклон плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, или

– кад се то стицање сматра приходом правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, или

– поклона удела у правном лицу, хартија од вредности, мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, ваздухоплова без сопственог погона, као и у случају поклона новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона примљеног од истог лица – за вредност поклона до 100.000 динара у једној календарској години.

Кад постоји предмет опорезивања порезом на поклон, поклонопримац као порески обвезник подноси пореску пријаву (што значи и ако испуњава прописане услове за пореско ослобођење). Пореска обавеза по основу пореза на поклон, односно право на пореско ослобођење, утврђује се решењем надлежног пореског органа.

Применом одредбе члана 21. став 1. тачка 8) Закона, јединице локалне самоуправе, што значи општине, градови и град Београд, ослобођени су пореза на поклон као поклонопримци. По нашем мишљењу, то подразумева и пореско ослобођење за поклон који чини приход буџета јединице локалне самоуправе који јединица локалне самоуправе оствари посредством њених органа (дефинисаних чланом 27. Закона о локалној самоуправи), који обављају послове у име и за рачун јединице локалне самоуправе, као поклонопримца.

2. Да ли је јавна установа Центар за образовање и културу обвезник пореза на имовину која је том центру „дата на

привремену употребу, односно управљање од стране Градске општине Врачар, као оснивача, која је при том и носилац права коришћења“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00020/2018-04 од 29.1.2018. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;
- 2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;
- 3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;
- 4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, обвезник пореза на имовину је лице које је ималац права својине на непокретностима на територији Републике Србије на којој, поред права својине, не постоји и право, коришћење или државина у корист другог лица (које није ималац права својине) из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

Када на непокретности на територији Републике Србије, поред права својине, постоји и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, државину или коришћење, а обвезник је ималац тог права, корисник или држалац, а не власник непокретности.

С тим у вези, ако је јавна установа Центар за образовање и културу на непокретности у јавној својини ималаца права, корисник или држалац из члана 2. став 1. тач. 3), 4), 5) или 7) Закона (ималац права коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари у складу са законом којим се уређује правни

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли је купац плутајућег објекта – угоститељског објекта, који тај плутајући објекат користи за обављање регистроване (угоститељске) делатности, обвезник пореза на употребу пловила и да ли за то пловило има право на пореско ослобођење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00048/2018-04 од 29.1.2018. год.)

Према одредби члана 13. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16 и 119/17, у даљем тексту: Закон), порез на употребу пловила плаћа се на чамце, бродове и јахте, са моторним погоном, као и на плутајуће објекте – угоститељске објекте (у даљем тексту: пловило).

Чамцем, бродом, јахтом, односно плутајућим објектом, у смислу овог закона, сматрају се чамац, брод, јахта, односно плутајући објекат, у смислу закона којим се уређују пловидба и луке на унутрашњим водама (члан 13. став 2. Закона).

Обвезник пореза на употребу пловила је правно и физичко лице на чије име се пловило уписује у одговарајући уписник, односно продужава важност бродског сведочанства, односно пловидбене дозволе, односно плутајуће дозволе у складу са прописима, ако Законом није друкчије одређено (члан 14. Закона).

Према одредби члана 15а Закона, порез на употребу пловила не плаћа се на бродове и на плутајуће објекте – угоститељске објекте, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности.

Доказ о плаћеном порезу на употребу пловила у прописаном износу и доказ о плаћеном порезу у случају из члана 16а став 3. овог члана обвезник подноси уз захтев за упис пловила у уписник органу надлежном за упис пловила у уписник (члан 16. став 2. Закона).

Упис пловила у уписник може се извршити само уз доказ, односно доказе из става 2. овог члана, или уз доказ да брод, односно плутајући објекат – угоститељски објекат, пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности (члан 16. став 3. Закона).

Доказом да брод, односно плутајући објекат – угоститељски објекат, пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности, сматрају се оверена копија документа на основу кога је извршена регистрација, односно извод о регистрованом податку, издат од надлежног органа који садржи делатност пореског обвезника, за чије обављање је потребно поседовање пловила, са приложеном овереном изјавом пореског обвезника, односно његовог овлашћеног лица, о броју и врсти, односно врстама бродова у складу са чланом 15. овог закона, односно броју и површини плутајућих објеката – угоститељских објеката, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности, са знаком врсте те делатности. Овере, односно извод, не могу бити старији од шест месеци у односу на дан подношења захтева из става 2. овог члана (члан 16. став 4. Закона).

Сходно одредби члана 3. став 1. тачка б) Закона о државној припадности и упису пловила („Сл. гласник РС“, бр. 10/13 и 18/15, у даљем тексту: Закон о упису пловила), власник пловила је физичко или правно лице које је као власник уписано у један од уписника.

Према одредбама члана 154. став 1. Закон о упису пловила, уписник чамаца и плутајућих објеката састоји се од уложака.

У лист Б улошка књиге уписују се следећи подаци о власнику: име, презиме, ЈМБГ, односно назив и матични број власника;

пребивалиште/седиште власника; исправа којом се доказује право својине; подаци о кориснику *leasing*-а, ако га има; доказ о регистрацији за обављање привредне делатности и лична ограничења власника у вези са располагањем чамцем, односно плутајућим објектом (члан 154. став 6. Закона о упису пловила).

Према одредби члана 156. Закона о упису пловила, уз уписнике чамаца, односно плутајућих објеката води се и именик власника чамаца, односно плутајућих објеката као помоћна књига. Именик власника чамаца, односно плутајућих објеката садржи назив и седиште односно име, презиме и пребивалиште власника и регистарски број за идентификацију чамца, односно плутајућег објекта.

Упис чамца, односно плутајућег објекта врши се на захтев власника чамца, односно плутајућег објекта (члан 158. став 1. Закона о упису пловила).

Захтев за упис чамца, односно плутајућег објекта у уписник, за упис промена или за брисање чамца, односно плутајућег објекта из уписника, власник подноси надлежној лучкој капетанији (члан 158. став 2. Закона о упису пловила).

Власник чамца, односно плутајућег објекта дужан је да пријави надлежној лучкој капетанији сваку промену података који се уносе у уписник у року од 30 дана од дана настанка промене (члан 158. став 5. Закона о упису пловила).

Према томе, на плутајуће објекте – угоститељске објекте плаћа се порез на употребу пловила, осим у случају кад обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности. С тим у вези, власник плутајућег објекта – угоститељског објекта који је то пловило дао у закуп другом лицу нема право на ослобођење од пореза на употребу пловила.

Имајући у виду да је пореско ослобођење у корелацији са пореском обавезом тј. да право на пореско ослобођење може остварити само лице које пореску обавезу по том основу има, да је обвезник пореза на употребу пловила лице на чије име се пвило уписује у одговарајући уписник пловила, те да се у уписник плутајућих објеката уписују подаци о власнику тих пловила, произлази да купац плутајућег објекта – угоститељског објекта који му непосредно служи за обављање његове регистроване делатности није порески обвезник за то пвило, па нема право на ослобођење од пореза на употребу пловила.

Имајући у виду да је уз захтев достављен неовирен уговор о размени пловила, напомињемо да је, сагласно члану 24. став 1. тачка 4) и члану 24а тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14 др. закон), пренос права својине на пловилима, што значи и на плутајућим објектима, који се врши по основу уговора о размени, предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права – под условом да се на пренос конкретног плутајућег објекта не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. У том случају је сваки преносилац дужан да пријави настанак пореске обавезе по том основу и плати утврђени порез. Лице које је стекло право својине на плутајућем објекту које надлежној лучкој капетанији пријави промену власника плутајућег објекта (уз одговарајуће доказе за то), које се као такво упише у прописани уписник и постане обвезник пореза на употребу пловила за стечени плутајући објекат – угоститељски објекат, право на пореско ослобођење може остварити у складу са чланом 15а и 16. Закона. У том смислу, лице које право својине стекне (само) на идеалном делу плутајућег објекта, право на пореско ослобођење под прописаним

условима из чл. 15а и 16. Закона може остварити само за тај идеални део – за који је обвезник пореза.

2. Да ли има основа за ослобођење од пореза на употребу пловила за плутајући објекат који је у својини физичких лица, који служи за обављање регистроване делатности друштва са ограниченом одговорношћу чији су чланови физичка лица – власници плутајућег објекта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00069/2018-04 од 29.1.2018. год.)

Према одредби члана 13. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14–др. закон, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16 и 119/17, у даљем тексту: Закон), порез на употребу пловила плаћа се на чамце, бродове и јахте, са моторним погоном, као и на плутајуће објекте – угоститељске објекте (у даљем тексту: пвило).

Чамцем, бродом, јахтом, односно плутајућим објектом, у смислу овог закона, сматрају се чамац, брод, јахта, односно плутајући објекат, у смислу закона којим се уређују пловидба и луке на унутрашњим водама (члан 13. став 2. Закона).

Обвезник пореза из члана 13. Закона је правно и физичко лице на чије име се пвило уписује у одговарајући уписник, односно продужава важност бродског сведочанства, односно пловидбене дозволе, односно плутајуће дозволе у складу са прописима, ако Законом није друкчије одређено (члан 14. Закона).

Порез на употребу пловила не плаћа се на бродове и на плутајуће објекте – угоститељске објекте, који обвезнику

непосредно служе за обављање његове регистроване делатности (члан 15а Закона).

Доказом да брод односно плутајући објекат – угоститељски објекат пореском обвезнику непосредно служи за обављање његове регистроване делатности, сматрају се оверена копија документа на основу кога је извршена регистрација, односно извод о регистрованом податку, издат од надлежног органа који садржи делатност пореског обвезника, за чије обављање је потребно поседовање пловила, са приложеном овереном изјавом пореског обвезника, односно његовог овлашћеног лица, о броју и врсти, односно врстама бродова у складу са чланом 15. Закона, односно броју и површини плутајућих објеката – угоститељских објеката, који обвезнику непосредно служе за обављање његове регистроване делатности, са назнаком врсте те делатности. Овере, односно извод, не могу бити старији од шест месеци у односу на дан подношења захтева за упис пловила у уписник (члан 16. став 4. Закона).

Одредбом члана 3. тачка б) Закона о државној припадности и упису пловила („Сл. гласник РС“, бр. 10/13 и 18/15), власник пловила је физичко или правно лице које је као власник уписано у један од уписника.

Према одредби члана 2. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), привредно друштво (у даљем тексту: друштво) је правно лице које обавља делатност у циљу стицања добити.

Правне форме друштва су ортачко друштво, командитно друштво, друштво с ограниченом одговорношћу и акционарско друштво (члан 8. Закона о привредним друштвима).

Имовину друштва у смислу Закона о привредним друштвима чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва (члан 44. став 1. Закона о привредним друштвима).

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

Према одредби члана 47. Закона о привредним друштвима, по основу преузете обавезе лица из члана 46. став 1. тог закона стичу удео у друштву, односно акције друштва. Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва.

Имајући у виду да друштво са ограниченом одговорношћу јесте правно лице које има одвојену имовину од имовине његових чланова, као и да на основу улога у привредно друштво улагач у обиму свог улога стиче „својину над привредним друштвом“ тј. на акције или уделе у том друштву, а улози који су уплаћени односно унети постају имовина привредног друштва (а престају бити имовина чланова друштва који су извршили улагање), код опредељивања обвезника пореза на употребу за пвило које друштву са ограниченом одговорношћу служи за обављање регистроване делатности (што значи и за опредељивање које лице може остварити право на пореско ослобођење ако су испуњени Законом прописани услови), потребно је разликовати својински режим над друштвом са ограниченом одговорношћу од својинског режима унутар тог друштва.

Према наводима у предметном захтеву, у конкретном случају, право својине на плутајућем објекту – угоститељском објекту је у својини физичких лица, а конкретни плутајући објекат непосредно служи привредном друштву чији су та физичка лица чланови, за обављање његове регистроване (угоститељске) делатности.

С тим у вези, нема законског основа да физичко лице које је власник плутајућег објекта – угоститељског објекта и које је по

том основу обвезник пореза на употребу пловила, оствари право на пореско ослобођење за тај објекат ако га је дао на коришћење привредном друштву чији је члан (па ни ако то пловило непосредно служи том привредном друштву за обављање његове регистроване делатности).

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Плаћање пореске обавезе у ситуацији када порески обвезник „нема отворен рачун код банке“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00224/2017-04 од 10.1.2018. год.)

Одредбом члана 19. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се испуњење пореске обавезе састоји у плаћању, о доспелости, дугованог износа пореза.

Пореску обавезу:

- 1) испуњава порески обвезник непосредно;
- 2) испуњава друго лице, када је овим законом или другим пореским законом прописано да је одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника;
- 3) може да испуни друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.

Одредбама члана 30. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да банка може отворити рачун правном лицу, предузетнику и физичком лицу, под условом да, уз захтев за отварање рачуна, поднесу доказ о извршеној регистрацији. За отварање привременог рачуна, који се користи у поступку оснивања правног лица, доказ о извршеној регистрацији се не тражи.

С тим у вези, указујемо да пореску обавезу испуњава порески обвезник непосредно, али пореску обавезу може испунити

и друго лице плаћањем новчаног износа о доспелости пореза на прописане уплатне рачуне јавних прихода, независно од тога да ли је ЗПППА или другим пореским законом прописано да је одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника.

Напомињемо да у погледу недоумица које се наводе у предметном допису око питања у вези са поступком отварања рачуна код банке, иста се могу поставити Сектору за финансијски систем, Управи за спречавање прања новца и Народној банци Србије, као надлежним органима.

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли је јединица локалне самоуправе, као надлежни орган, у обавези да за издавање уверења наплаћује републичку административну таксу у складу са Законом о републичким административним таксама или се наведена такса може наплаћивати и на основу Одлуке о локалним административним таксама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00037/2017-04 од 18.1.2018. 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, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17 и 3/18–исправка, 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.

Тарифним бројем 11. Одељка А Тарифе прописана је републичка административна такса за уверење, односно потврду, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 310 динара.

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.

Одредбом члана 6. тачка 2) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16 и 104/16) прописано је да јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији, између осталог, и локалне административне таксе.

Такође, одредбом члана 9. Закона о финансирању локалне самоуправе, прописано је да скупштина јединице локалне самоуправе може уводити локалне административне таксе за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње које органи јединице локалне самоуправе издају, односно обављају у оквиру послова из своје изворне надлежности. Јединица локалне самоуправе не може увести локалну административну таксу за списе и радње из надлежности органа за које је законом којим се уређују републичке административне таксе прописано плаћање републичких административних такси.

Према одредби члана 10. став 2. Закона о финансирању локалне самоуправе, висина таксе не може бити већа од износа републичке административне таксе прописане за одговарајући, односно сличан спис или радњу.

Имајући у виду наведено, када јединица локалне самоуправе доноси списе и врши радње у управним стварима, као и друге списе и радње које органи јединице локалне самоуправе издају, односно обављају у оквиру послова из своје изворне надлежности, може да наплаћује локалне административне таксе које је увела својим актом, чија висина не може бити већа од износа републичке административне таксе прописане за одговарајући односно сличан

спис или радњу. То значи да се, у конкретном случају, за издавање уверења која су у оквиру послова из изворне надлежности јединице локалне самоуправе (Општина Мало Црниће), наплаћује локална административна такса, у складу са актом тог органа (која не може бити виша од 310 динара).

2. Да ли се плаћа републичка административна такса за списе и радње у поступку заснивања радног односа ради допуне радног времена код другог послодавца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-01-00255/2017-04 од 18.1.2018. 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, 112/15, 50/16, 61/17, 113/17 и 3/18–исправка, 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.

Према одредби члана 19. став 1. тачка 7) Закона, не плаћа се такса за списе и радње у вези са предшколским и школским васпитањем и образовањем, образовањем студената, стручним усавршавањем, односно преквалификацијом.

Одредбом члана 19. став 1. тачка 11) Закона прописано је да се такса не плаћа за списе и радње у поступку за заснивање радног односа и остваривање права по том основу.

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

Сходно томе, физичко лице које је у радном односу са непуним радним временом код једног послодавца и које жели да за остатак радног времена заснује радни однос код другог послодавца и да на тај начин оствари пуно радно време, мишљења смо да не плаћа републичку административну таксу за списе и радње у поступку заснивања радног односа ради допуне радног времена код другог послодавца, у складу са одредбом члана 19. став 1. тачка 11) Закона.

Такође, републичка административна такса се не плаћа за списе и радње у вези са предшколским и школским васпитањем и образовањем, образовањем студената, стручним усавршавањем, односно преквалификацијом, у складу са одредбом члана 19. став 1. тачка 7) Закона.

Поред наведеног, напомињемо да је давање одговора по питању ослобођења од плаћања јавнобележничке награде, као и тумачење Јавнобележничке тарифе утврђене на основу закона којим се уређује јавно бележништво, у надлежности Министарства правде.

АКЦИЗЕ

1. Опорезивање акцизом кафе почев од 1. јануара 2018. године, као и обележавања кафе контролним акцизним маркицама (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00046/2018-04 од 26.1.2018. год.)

У вези са начином опорезивања акцизом кафе, као и обележавања исте, почев од 1. јануара 2018. године, Министарство финансија дало је Објашњење у вези опорезивања акцизом кафе од 1. јануара 2018. године број: 430-00-00817/2017-04 од 12. децембра 2017. године, које је објављено на интернет страници Министарства финансија (www.mfin.gov.rs), којим је на свеобухватан начин дато тумачење законских и подзаконских прописа које регулишу ову област, а ради адекватне примене од стране обвезника акцизе на кафу.

1. Везано за предметно питање које се односи на обавезу обележавања контролном акцизном маркицом пржене кафе упаковане као финални производ за крајњу потрошњу, а која у саставу тог финалног производа садржи мешавину непржене (сирове) кафе са залиха (коју је произвођач кафе пописао 31.12.2017. године и која се не обележава контролним акцизним маркицама), као и непржене (сирове) кафе увезене почев од 1. 01.2018. године, за коју је лице при увозу имао обавезу обележавања контролном акцизном маркицом исте, произвођач кафе, који такав финални производ за крајњу потрошњу (пржену кафу) ставља у слободан промет на тржиште Републике Србије почев од 01.01.2018. године (што значи производ који добијен прерадом и пржењем непржене кафе која је пописана на дан 31.12.2017. године и непржене кафе која је увезена почев од 1. јануара 2018. године), дужан је да при производњи – у конкретном случају, тако произведену пржену кафу обележи прописаном контролном акцизном маркицом у зависности од врсте

појединачног паковања, независно од чињенице у ком односу је садржана непржена (сирова) кафе са залиха (коју је произвођач кафе пописао 31.12.2017. године), као и непржене (сирове) кафе увезене почев од 1.01.2018. године.

У наведеном случају, обвезник акцизе на кафу дужан је да, сагласно важећим прописима, води евиденцију о преузетим, искоришћеним, оштећеним и неискоришћеним контролним акцизним маркицама за кафу, што значи да је у обавези да и у овом случају води евиденцију о контролним акцизним маркицама којима се обележава пржена кафе упакована као производ за крајњу потрошњу, за коју је прописана обавеза обележавања контролним акцизним маркицама, а која у саставу садржи мешавину непржене (коју је произвођач кафе пописао 31.12.2017. године), као и непржену кафу увезену почев од 1.01.2018. године.

Напомињемо да је произвођач кафе, који је извршио попис залиха кафе на дан 31.12.2017. године, дужан да надлежној организационој јединици пореске управе доставља податак о стању залиха кафе на последњи дан у месецу, и то за сваки месец, до утрошка пописаних залиха, најкасније у року од десет дана по истеку календарског месеца.

С тим у вези, у конкретном случају, како се наводи у допису, произвођач кафе који на дан 31.03.2018. године има на залихама кафу за коју је извршен попис на дан 31.12.2017. године, дужан је да до 10.04.2018. године надлежној организационој јединици пореске управе достави податак о стању залиха кафе.

Напомињемо да је, сходно одредби члана 25. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), прописано да је лице које је извршило попис залиха кафе на дан 31. децембра 2017. године дужно да, од 1. јануара 2018. године, надлежној организационој јединици пореске управе доставља податак о стању залиха кафе на последњи дан у месецу, и то за сваки

месец, до утрошка пописаних залиха, најкасније у року од десет дана по истеку календарског месеца. Лице које на дан 31. децембра 2017. године има произведену кафу за крајњу потрошњу на залихама није дужно да наведени производ приликом стављања у промет обележи контролном акцизном маркицом.

При томе, напомињемо да приликом стављања у промет ове кафе (кафе која је пописана на дан 31. децембар 2017. године) произвођач кафе у фактури не исказује акцизу, али у фактури у напомени наводи да се ради о кафи која је пописана сагласно члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16). Поред тога, истичемо да сваки учесник у промету кафе која је пописана на дан 31.12.2017. године има обавезу да у фактури у напомени наведе да се ради о кафи која је пописана сагласно члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16).

2. У вези са питањем које се односи на износ акцизе који се плаћа на пржену млевену кафу са додатком сурогата, напомињемо да се, сходно Правилнику о квалитету сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа („Сл. гласник РС“, бр. 54/12 и 80/15), декларисање и обележавање производа који се стављају у промет врши у складу са тим правилником и прописом којим се уређује декларисање и означавање упакованих намирница.

С тим у вези, уколико се, сагласно наведеном пропису којим се уређује квалитет сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа, као крајњи производ који се ставља у промет, у конкретном случају, мешавина пржене кафе са сурогатом, у том случају акциза се плаћа према износу који је прописан за пржену кафу (тарифна ознака номенклатуре ЦТ: 0901 21 00 00 и 0901 22 00 00), и то на количину коју представља нето маса готовог производа стављеног у промет, независно од процента сурогата садржаног у готовом производу.

Међутим, уколико се ради о производу који се према наведеном пропису којим се уређује квалитет сирове кафе, производа од кафе, сурогата кафе и сродних производа, сврстава у мешавине екстраката, есенција и концентрата од кафе са прженом цикоријом и осталим прженим заменама кафе или екстрактима, есенцијама и концентратима тих производа (члан 14. став 1. тачка б) Закона о акцизама) из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 2101 11 00 00, 2101 30 11 00, 2101 30 19 00, 2101 30 91 00 и 2101 30 99 00, у том случају, акциза се плаћа за један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

3. У случају препакивања кафе у малопродајном објекту (који се из пржионице дистрибуира у малопродајне објекте у ринфузном паковању које је обележено одговарајућом контролном акцизном маркицом) нпр. у продавницама, на тезгама и др. где се врши продаја кафе без даље прераде за крајњу потрошњу (врши се продаја готових производа препакивањем кафе на лицу места, ради личне потрошње или потрошње у домаћинству), у том случају лице које врши препакивање кафе није обвезник акцизе и није дужно да тако препаковану кафу обележи контролном акцизном маркицом.

При томе, напомињемо да поменуто лице може да врши препакивање кафе која је у ринфузном паковању (канте од 10 кг), као и да исту може, како се наводи у предметном допису, да распореди из канти у силосе, са обавезом да се ринфузно паковање (канте) налази у малопродајном објекту, које су прописно обележене контролним акцизним маркицом (акцизна маркица мора бити залепљена односно причвршћена на горњи десни или горњи леви угао на предњој страни паковања (вреће или другог паковања), тако да је маркица видљива и неоштећена све док се ринфузно паковање у потпуности не утроши.

2. Обавеза ЈП „Србијагас“ исказивања износа акцизе на рачуну за испоручени течни нафтни гас (ТНГ) који се користи за загревање пословног, односно стамбеног простора, а ради остваривања права на рефакцију плаћене акцизе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00338/2017-04 од 15.1.2018. год.)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 5) Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да се акциза плаћа на течни нафтни гас (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 12 11 00 до 2711 19 00 00). Према последњим усклађеним износима акцизе, акциза на ТНГ износи 41,65 дин/кг.

Према ст. 3. и 4. наведеног члана Закона, прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б Закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе. Купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, остварује право на рефакцију плаћене акцизе у износу који представља разлику износа утврђеног у ставу 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана и износа акцизе из става 5. овог члана.

Одредбом члана 39а став 1. Закона прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене

акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности.

Према ст. 2. и 4. наведеног члана Закона, прописано је да се право на рефакцију плаћене акцизе остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, а да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, који се користе за грејање, остварује лице ради загревања пословног, односно стамбеног простора.

Сагласно ставу 6. поменутог члана Закона, овлашћени дистрибутер, у смислу овог закона, јесте лице које је регистровано код Агенције за енергетику Републике Србије и бави се продајом на велико, односно на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, у складу са прописима којима се уређује промет деривата нафте и биогорива.

Правилником о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Сл. гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник), ближе су уређени услови, начин и поступак за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе.

Према члану 2. став 1. Правилника, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Ставом 2. тачка 4) Правилника, прописано је да се рефакција плаћене акцизе остварује у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за грејање, остварује привредни субјект ради загревања пословног, односно физичко лице ради загревања стамбеног простора.

Према ставу 3. наведеног члана Правилника, прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе из ст. 1. и 2. овог члана може да оствари купац – крајњи корисник ако деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од:

1) увозника, односно произвођача који је на те деривате нафте, биогорива и биотечности платио прописани износ акцизе, а под условом да поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун;

2) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун;

3) овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, а под условом да:

(1) поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник;

(2) поседује фискални исечак, односно фискални исечак и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка о набавци тих производа у складу са чланом 24. став 3. тачка 4) овог правилника – ако је купац – крајњи корисник физичко лице.

Рачун из става 3. овог члана Правилника мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављених деривата нафте, биогорива и биотечности, при чему рачун који не садржи податке из ст. 3. и 4. овог члана не може се употребити у поступку рефракције плаћене акцизе по одредбама овог правилника.

Сагласно члану 3. Правилника, овлашћени дистрибутер, у смислу овог правилника, јесте лице које поседује лиценцу издату од стране Агенције за енергетику Републике Србије и бави се продајом на велико, односно на мало деривата нафте, биогорива и биотечности, у складу са прописима којима се уређује промет деривата нафте.

Према члану 24. став 1. Правилника, правно лице, односно предузетник из члана 2. став 2. тачка 4) овог правилника може да оствари рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за загревање пословног простора, ако, између осталог, поседује одговарајуће доказе из члана 2. став 3. овог правилника.

Физичко лице из члана 2. став 2. тачка 4) Правилника може да оствари рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте, односно биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се користе за загревање стамбеног простора, ако, између осталог, поседује фискални исечак о извршеној набавци деривата нафте, односно биотечности на чијој су полеђини унети подаци о имену, презимену и ЈМБГ физичког лица које набавља ове производе и да је полеђина фискалног исечка оверена потписом овлашћеног лица и отиском печата овлашћеног дистрибутера који се бави продајом деривата нафте, односно биотечности на мало, односно да поседује фискални исечак о извршеној набавци деривата нафте, односно биотечности и рачун у којем су исказани подаци о имену, презимену и ЈМБГ физичког лица које набавља деривате нафте, односно биотечности и редном броју тог фискалног исечка.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, ради остваривања права на рефракцију плаћене акцизе на деривате

нафте – ТНГ, који се користи за загревање пословног, односно стамбеног простора, потребно је да купац – крајњи корисник, поред осталих услова прописаних Законом и Правилником, поседује рачун са исказаним износом акцизе и доказ да је платио тај рачун, ако деривате нафте набавља од произвођача, односно увозника.

Међутим, уколико предметне деривате нафте набавља од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на велико, потребно је да поседује рачун о набавци тих производа и доказ да је платио тај рачун, а уколико деривате нафте набавља од овлашћеног дистрибутера који се бави продајом на мало потребно је да поседује фискални исечак о набавци тих производа и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка – ако је купац – крајњи корисник правно лице или предузетник или фискални исечак, односно фискални исечак и рачун који садржи податак о редном броју фискалног исечка о набавци тих производа у складу са чланом 24. став 3. тачка 4) овог правилника – ако је купац – крајњи корисник физичко лице.

3. Остваривање права на рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе, у конкретном случају на дериват нафте (White spirit) који се користи у производном процесу као сировина за производњу боја и лакова

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00262/2017-04 од 10.1.2018. год.)

Одредбом члана 9. став 2. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник деривата нафте, биогорива и биотечности из става

1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог члана, којим се у смислу овог закона сматра правно лице, предузетник, односно физичко лице, кроз купопродајну цену деривата нафте, биогорива и биотечности сноси трошак пуног износа акцизе који је прописан ставом 1. овог члана али остварује право на рефакцију плаћене акцизе у складу са чл. 39а и 39б овог закона у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе.

Према одредби члана 39б став 1. Закона, купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Сагласно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15 и 101/16, у даљем тексту: Правилник), прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска

горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Сагласно ставу 2. тачка 2) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља, керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, а рефакцију остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према одредби члана 11. став 3. тачка 8) Правилника, прописано је да уз захтев за рефакцију правно лице, односно предузетник подноси одговарајуће доказе у зависности од делатности за коју је регистрован и стварно обавља, и то отпремни или други документ о утрошеним дериватима нафте које је увозник, односно произвођач деривата нафте искористио за индустријске сврхе, када захтев подноси увозник, односно произвођач тих деривата нафте.

Сагласно наведеним законским и подзаконским одредбама, привредни субјект, у конкретном случају, који обавља делатност која је према прописима који уређују класификацију делатности обухваћена Сектором Ц – Прерађивачка индустрија, а који у процесу производње боја, лакова и других хемијских производа користи као сировину акцизни производ (White spirit) на који је, како се наводи у допису, плаћана акциза, има право на рефакцију акцизе плаћене на тај дериват нафте, који се користи у индустријске сврхе, уколико, поред осталих прописаних услова, поседује и одговарајући отпремни или други документ о утрошку тог деривата нафте, при чему смо мишљења да, у конкретном случају, радни налог и требовање сировина могу да представљају одговарајући доказ о утрошку тог деривата нафте.

Према томе, привредни субјект који у процесу производње боја, лакова и других хемијских производа користи као сировину акцизни производ (White spirit) на који је плаћана акциза, има право на рефакцију акцизе плаћене на тај дериват нафте, који се користи у индустријске сврхе, уколико испуњава све услове прописане Законом и Правилником, укључујући и када се наведени дериват нафте (White spirit), као сировина за производњу налази на залихама, али који није у потпуности утрошен у процесу производње, уколико

ће се исти користити у индустријске сврхе као сировина у оквиру обављања делатности производње боја, лакова и других хемијских производа, при чему истичемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање, ради предузимања радњи из своје надлежности.

Такође, право на рефакцију плаћене акцизе може се остварити, уз испуњење свих услова прописаних Законом и Правилником, и када се ради о увезеним дериватима нафте, односно дериватима нафте набављеним на домаћем тржишту од увозника деривата нафте, при чему напомињемо да Сектор за фискални систем није надлежан за тумачење прописа из области рачуноводства.

4. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 5) и 6) Закона о акцизама који се користе у индустријске сврхе за производњу полипропилена и течног нафтног гаса, у случају када је над привредним субјектом отворен стечајни поступак и то за деривате нафте који су набављени пре отварања стечајног поступка, као и за деривате нафте који се набављају након отварања стечајног поступка уз сагласност стечајног судије и стечајног управника ради наставка са редовном производњом и одржавањем високог степена искоришћености капацитета (Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00313/2017-04 од 9.1.2018. год.)

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска

горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Према ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближним условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15 и 101/16, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Ставом 2. тачка 2) наведеног члана Правилника прописано је да се рефакција плаћене акцизе остварује у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6)

Закона, која се користе за индустријске сврхе, рефакцију остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефакцију плаћене акцизе, сагласно ставу 3. поменутог члана Правилника, остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте користи за индустријске сврхе ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према члану 11. став 1. Правилника, рефакција плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона врши се на основу писменог захтева који лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника подноси у два примерка Пореској управи, најраније 20 дана по истеку квартала у којем су набављени деривати нафте који се користе за индустријске сврхе.

Према томе, привредни субјект над којим је отворен стечајни поступак, према нашем мишљењу, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 5) и 6) Закона о акцизама, који користи у индустријске сврхе за производњу полипропилена и течног нафтног гаса, како за деривате нафте који су набављени пре отварања стечајног поступка, тако и за деривате нафте који се набављају након отварања стечајног поступка уз сагласност стечајног судије и стечајног управника, а ради наставка са редовном производњом и одржавањем високог степена искоришћености капацитета, под условом да испуњава услове прописане Законом и Правилником, независно од тога што је над наведеним привредним субјектом отворен стечајни поступак.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

5. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3) Закона о акцизама,

који се користе као енергетска горива у индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона о акцизама, који се користе у индустријске сврхе, у случају када је над привредним субјектом који подноси захтев за рефакцију плаћене акцизе отворен стечајни поступак
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00614/2017-04 од 9.1.2018. год.)

Одредбом члана 39б став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) овог закона, користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте и биотечности, под условом да те деривате нафте и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Према ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тачка 3) овог закона, који се користе као енергетска горива за индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) овог закона за индустријске сврхе, остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Према члану 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4),

5), 6) и 7) Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13, 93/13, 111/15 и 101/16, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5), 6) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте и биотечности користи као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе.

Ставом 2. тачка 2) наведеног члана Правилника прописано је да се рефакција плаћене акцизе остварује у зависности од намене за које се деривати нафте и биотечности користе, и то за гасна уља из члана 9. став 1. тачка 3) Закона, која се користе као енергетско гориво за индустријске сврхе, као и за керозин, течни нафтни гас и за остале деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, која се користе за индустријске сврхе, рефакцију остварује лице које те деривате нафте користи за индустријске сврхе.

Право на рефакцију плаћене акцизе, сагласно ставу 3. поменутог члана Правилника, остварује купац – крајњи корисник под условом да те деривате нафте, односно биотечности набавља од увозника, односно произвођача или је сам увозник, односно произвођач тих деривата нафте, односно биотечности, да је на те деривате нафте, односно биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе и да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе.

Право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске сврхе, према члану 9. Правилника, може да оствари лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника, ако деривате нафте

користи за индустријске сврхе ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача или је сам произвођач, односно увозник тих деривата нафте, под условом да:

1) обавља делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности;

2) има у власништву, односно под закупом производни погон и инсталисану опрему за обављање регистроване делатности;

3) је на те деривате нафте плаћен прописан износ акцизе у случају када је купац – крајњи корисник увозник, односно произвођач тих деривата нафте који се користе у индустријске сврхе;

4) поседује рачун о извршеној набавци деривата нафте, када исте набавља директно од увозника, односно произвођача деривата нафте из члана 2. став 2. овог правилника;

5) поседује отпремни или други документ о утрошку деривата нафте, у случају када захтев подноси увозник, односно произвођач деривата нафте који се користе за индустријске сврхе;

6) је платио рачун о набавци деривата нафте у коме је исказан обрачунати износ акцизе, ако те деривате нафте набавља од увозника, односно произвођача тих деривата нафте;

7) произведене, односно набављене или увезене деривате нафте користи или ће их користити за индустријске сврхе у оквиру обављања делатности које су према прописима који уређују класификацију делатности обухваћене секторима Б, Ц и Ф Класификације делатности.

Према члану 11. став 1. Правилника, рефакција плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3), 4), 5) и 6) Закона врши се на основу писменог захтева који лице из члана 2. став 2. тачка 2) Правилника подноси у два примерка Пореској управи,

најраније 20 дана по истеку квартала у којем су набављени деривати нафте који се користе за индустријске сврхе.

Према томе, привредни субјект над којим је отворен стечајни поступак, према нашем мишљењу, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3) Закона, који се користе као енергетска горива у индустријске сврхе, односно на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 4), 5) и 6) Закона, који се користе у индустријске, под условом да испуњава услове прописане Законом и Правилником, независно од тога што је над привредним субјектом отворен стечајни поступак.

При томе, напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање и сходно томе поступа у оквиру своје надлежности.

ЦАРИНЕ

1. Уништење ускладиштене робе којој је протекао рок употребе, а чији власници, иако активни привредни субјекти, не показују интересовање за предметну робу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00045/2018-17 од 26.1.2018. год.)

Одредбама члана 129. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15 и 108/16) држалац складишта је дефинисан као лице коме је царинарница одобрила да управља царинским складиштем, а корисник складишта као лице које је према декларацији обавезно да стави робу у поступак царинског складиштења или лице на које су пренета права и обавезе тог лица. Напомињемо да, са аспекта царинских прописа, обавезе држаоца и корисника складишта прописане су чл. 131. и 132. Царинског закона. Даље, чланом 137. истог закона прописано је да држање робе у поступку царинског складиштења није временски ограничено. У изузетним случајевима царински орган може одредити рок у коме корисник складишта мора за робу да одреди ново царински дозвољено поступање или употребу.

Однос држаоца и корисника складишта регулише се посебним уговором који закључују ова лица, а у ком детаљно регулишу своја права и обавезе. Тако, према члану 730. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–одлука УСЈ и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93 и „Сл. лист СЦГ“,

бр. 1/2003–Уставна повеља), уговором о ускладиштењу обавезује се складиштар да прими и чува одређену робу и да предузима потребне или уговорене мере ради њеног очувања у одређеном стању, те да је преда на захтев оставодавца или другог овлашћеног лица, а оставодавац се обавезује да му за то плати одређену накнаду. Сагласно члану 736. овог закона, за своја потраживања из уговора о ускладиштењу и остала питања потраживања настала у вези са чувањем робе складиштар има заложно право на тој роби, које може остварити у складу са одредбама истог закона.

Имајући у виду да се, у конкретном случају, ради о роби која се налази у поступку царинског складиштења, а која је, како се наводи у допису, услед протекла рока употребе постала медицински отпад (извесна количина и опасан медицински отпад), односно о роби која више није за људску употребу, то се поставља питање – које лице се може легитимисати пред царинским органом као заинтересовано лице да оконча поступак царинског складиштења и да робу стави у друго одговарајуће царински дозвољено поступање или употребу (у конкретном случају, да поднесе захтев за уништење робе), с обзиром да власници предметне робе, иако активна привредна друштва, и поред ваших напора као држаоца складишта да робу униште они као власници, нису показали интересовање за спорну робу.

Најпре, напоменули бисмо да се царински поступак, сагласно Царинском закону, окончава када се за робу која је била стављена у један поступак одреди ново царински дозвољено поступање или употреба робе и, при томе, није прописано да лице које је поднело претходни царински документ тј. документ за један царински поступак мора да поднесе царински документ и за ново царински дозвољено поступање или употребу.

Што се тиче самог уништења робе, ту најпре указујемо на члан 209. став 4. Царинског закона где, између осталог, стоји да се о уништењу робе мора обавестити царински орган. У ставу 6. истог члана изричито је прописано да уништењем робе не могу настати трошкови на терет државе. Даље, чланом 569. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС“, бр. 93/10 ... 10/17) прописано је да лице које захтева уништење робе мора пријаву за уништење поднети у писменом облику и потписати је. Пријава за уништење мора да се поднесе онолико времена унапред колико је потребно царинарници да организује и спроведе надзор над уништењем. Ако је за робу намењену за уништење већ била поднесена декларација, царинарница која је декларацију прихватила забележиће на њој да је роба уништена. При томе, уништење ускладиштене робе, чији власници нису доступни, могуће је само:

1) ако је истекао рок употребе робе, па роба, у складу са општим прописима о складиштењу, према налазу надлежног органа, мора да се уништи, или

2) ако је због неиспуњења обавеза из уговора о складиштењу донета судска одлука (или привремена мера) да друго лице, а не власник, може да располаже са робом.

Када је у питању уништење ускладиштене робе чији власници нису доступни, а истекао је рок употребе робе, онда у овом случају, ако роба не може бити стављена у слободан промет јер не испуњава услове за стављање у промет предвиђене прописима из осталих области који се односе на трговину робом (а царински орган, сагласно Царинском закону, дужан је да примењује и ове прописе), држалац складишта може поднети захтев за уништење предметне

робе, уз истовремено подношење налога надлежног инспекцијског органа да се предметна роба уништи.

С друге стране, уколико је држалац робе, на основу судске одлуке, због неиспуњавања обавеза од стране корисника складишта, стекао право да располаже ускладиштеном робом, онда га то право у довољној мери легитимише да се појави пред царинским органом и да захтева одговарајуће царински дозвољено поступање или употребу робе, тј. уништење спорне робе.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитка који нерезидентно правно лице – резидент Савезне Републике Немачке оствари отуђењем удела у правном лицу са седиштем у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-34/2018-04 од 25.1.2018. год.)

У складу са чланом 40. став 6. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17), на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Савезне Републике Немачке.

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

Уговор, у члану 14. (Приходи од имовине – по данашњој терминологији: Капитални добитак – енгл. Capital gains), поред осталог, у ставу 3, прописује да се приходи од отуђења права из уговора о улагању средстава (независно од тога да ли су по основу тог улагања стечене акције или удели – прим. МФ) у југословенску организацију удруженог рада (данас, у привредно друштво које се, за пореске сврхе, сматра резидентом Републике Србије – прим. МФ) могу опорезивати у Југославији.

С тим у вези, указујемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Савезне Републике Немачке, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Наведено значи да, у конкретном случају (капитални добитак који нерезидентно правно лице – резидент Савезне Републике Немачке оствари отуђењем удела у правном лицу са седиштем у Републици Србији), сходно члану 14. став 3. Уговора, Република Србија (као држава извора капиталног добитка) има право опорезивања капиталног добитка (у складу са одредбама домаћег пореског законодавства – Закона о порезу на добит правних лица).

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

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

1. Могућност пружања cash-back услуге у Републици Србији која подразумева исплату готовог новца физичком лицу – потрошачу од стране продавца у трговинском објекту истовремено са плаћањем робе и/или услуге, а коришћењем платне картице на POS терминалу инсталираном на продајном месту тог трговинског објекта, као и порески третман те услуге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-630/2017-08 од 5.9.2017. год.)

Чланом 3. Закона о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност („Сл. гласник РС“, бр. 68/15) прописано је да су правна лица и предузетници дужни да динаре примљене у готовом по било ком основу уплате на свој текући рачун у року од седам радних дана. Прописивање такве обавезе правних лица и предузетника, уз обавезу да новчана средства воде на текућем рачуну преко ког обављају трансакције, може се образложити разлозима остварења

циљева фискалне политике, јачања пореске дисциплине и ефикасне борбе против сиве економије.

Полазећи од детаљно образложеног начина пружања cash-back услуге, Министарство финансија је сагласно да би пружањем cash-back (финансијске) услуге дошло само до измене структуре готовинског пазара трговинског објекта, који би се трансформисао у депозитни новац и, у сваком случају, био евидентиран на текућем рачуну трговца, што је у складу са чланом 3. наведеног закона.

С тим у вези, сматрамо да је битно да се истакне да се ради о изузетку од досадашње праксе уплате готовинског пазара од стране трговца који је тај пазар и остварио, те да би се исти могао применити само у случају пружања cash-back услуге уз стриктно испуњење свих услова наведених у допису Удружења банака Србије.

Поред наведеног, са аспекта контроле законитости и правилности испуњавања пореских обавеза од стране пореских обвезника, а имајући у виду да се увођењем cash-back услуге мења структура „пазара”, напомињемо да је потребно да се увођењем нових евиденција омогући и такав облик евидентирања промета кроз фискалну касу, како у моменту пореске контроле порески обвезник у фискалној каси не би имао мањак готовог новца.

Што се тиче пореског третмана cash-back услуге са аспекта примене Закона о порезу на додату вредност истичемо следеће:

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/04...108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Према одредби члана 25. став 1. тачка 1) Закона, ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код пословања и посредовања у пословању законским средствима плаћања, осим папирног и кованог новца који се не користи као законско средство плаћања или има нумизматичку вредност.

У складу са наведеним, ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, и то код пословања и посредовања у пословању законским средствима плаћања, осим папирног и кованог новца који се не користи као законско средство плаћања или има нумизматичку вредност.

Када обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга (у даљем тексту: обвезник ПДВ – продавац), на захтев физичког лица – потрошача, изврши исплату готовог новца из своје благајне том физичком лицу, по основу коришћења платне картице физичког лица – потрошача на ПОС терминалу

инсталираном у објекту обвезника ПДВ – продавца, при чему је коришћењем те платне картице физичко лице – потрошач извршило и плаћање накнаде за промет добара, односно услуга који му је извршио обвезник ПДВ – продавац пре исплате готовог новца, мишљења смо да се исплата готовог новца у том случају (тзв. „cash-back” услуга) сматра прометом услуга за који је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈАНУАРУ 2018. ГОДИНЕ

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о начину и садржају извештавања о планираним и извршеним расходима за плате у буџетима локалне власти у 2018. години	Сл. гласник РС, бр. 7 од 26. јануара 2018. год.
Правилник о начину и поступку регистравања фактура, односно других захтева за исплату, као и начину вођења и садржају централног регистра фактура	Сл. гласник РС, бр. 7 од 26. јануара 2018. год.
ОСТАЛО	
Износ најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	Сл. гласник РС, бр. 2 од 5. јануара 2018. год.
Износ најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање за осигуранике из чл. 25, 26. и 27. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање за 2018. годину	Сл. гласник РС, бр. 2 од 5. јануара 2018. год.

Износ највише месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 2 од 5. јануара 2018. год.
Износ највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2017. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 2 од 5. јануара 2018. год.
Исправка Закона о изменама и допунама Закона о републичким административним таксама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 3 од 12. јануара 2018. год.
Усклађени динарски неопорезиви износи пореза на доходак грађана	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 7 од 26. јануара 2018. год.
Усклађени динарски износ из члана 13. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање годишњим износом потрошачких цена у 2017. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 7 од 26. јануара 2018. год.
Исправка Износа највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2017. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 7 од 26. јануара 2018. год.
Усклађени динарски износи накнада из јединствене тарифе по којој се наплаћују накнаде за услуге које врши Управа за трезор	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 7 од 26. јануара 2018. год.

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ	
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/1971 of 26 October 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/1971 од 26. октобра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/1977 of 26 October 2017 on repealing Implementing Regulation (EU) No 876/2014 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/1977 од 26. октобра 2017. године о стављању ван снаге Уредбе (ЕУ) о спровођењу број 876/2014 о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/1983 of 27 October 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/1983 од 27. октобра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 31. јануара 2018. год.

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2157 of 16 November 2017 amending Implementing Regulation (EU) No 211/2012 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2157 од 16. новембра 2017. године о изменама и допунама Уредбе (ЕУ) о спровођењу број 211/2011 о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2243 of 30 November 2017 on repealing Implementing Regulation (EU) No 1212/2014 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2243 од 30. новембра 2017. године о стављању ван снаге Уредбе (ЕУ) о спровођењу број 1212/2014 о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2244 of 30 November 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2244 од 30. новембра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2245 of 30 November 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2245 од 30. новембра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2246 of 30 November 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2246 од 30. новембра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2247 of 30 November 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2247 од 30. новембра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2017/2248 of 30 November 2017 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2017/2248 од 30. новембра 2017. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2018/77 of 15 January 2018 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2018/77 од 15. јануара 2018. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) 2018/81 of 16 January 2018 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕУ) О СПРОВОЂЕЊУ број 2018/81 од 16. јануара 2018. године о сврставању одређене робе у Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 8 од 31. јануара 2018. год.
---	---

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