



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 5  
мај 2018.  
година LVIII  
ISSN 0354 - 3242

---

**БИЛТЕН**  
**СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА**  
**ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА**

**Број 5**  
**мај 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](http://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](mailto: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](mailto:bilten@mfin.gov.rs)

Билтен излази месечно.  
Copyright © 2003-2018 by Министарство финансија Републике Србије  
Сва права задржана.

---

---

**САДРЖАЈ**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ и акцизе по основу набавке, односно потрошње набављене електричне енергије лица које је истовремено снабдевач, крајњи потрошач и балансно одговорна страна у складу са законом којим се уређује енергетика? .....11
2. Порески третман промета добара код реализације уговора на основу којег се врши изградња објекта и расподела економски дељивих целина у оквиру тог објекта у случају када више лица – суинвеститора има право својине на земљишту на којем се гради објекат и грађевинска дозвола гласи на сва та лица (од којих је један суинвеститор обвезник ПДВ, док остали суинвеститори нису обвезници ПДВ), при чему се изградња објекта врши тако што добављаче ангажује само суинвеститор који је обвезник ПДВ.....17

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман промета добара – алкохолног и безалкохолног пића привредним друштвима са територије Аутономне покрајине Косово и Метохија који врши обвезник ПДВ регистрован за обављање делатности трговине на мало .....23
  2. Када промет добара и услуга из области грађевинарства изврши обвезник ПДВ Народном музеју у Београду, ко је порески дужник за предметни промет? .....27
  3. Примена члана 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност у случају када после извршеног преноса целокупне имовине обвезник ПДВ – преносилац имовине изврши промет добара стечених после извршеног преноса целокупне имовине .....30
  4. Порески третман промета и увоза добара следећих трговачких назива: „воћни јогурт LCA малина, јагода и житарице“, „десерт јогурт ванила и вишња“ и „десертна јогуртна павлака са бисквитом и укусом лимуна“ .....33
  5. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који, уз накнаду, врши обвезник ПДВ .....36
-

---

6. Да ли ветеринарске организације издају Управи за ветерину рачун (фактуру) са подацима прописаним Законом о ПДВ-у при потраживању новчаних средстава на име одређених услуга из члана 140. Закона о ветеринарству пружених власницима животиња или другим лицима? .....	39
7. Порески третман промета консултантских услуга који јапанска компанија врши ЈП „Електропривреда Србије“ у оквиру реализације Споразума између Владе Републике Србије и Владе Јапана у вези са пројектом за изградњу постројења за одсумпоравање за термоелектрану „Никола Тесла“, као и право те јапанске компаније да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету одбије као претходни порез, а под претпоставком да ће се конкретна јапанска компанија евидентирати за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији .....	41
8. Могућност остваривања пореског ослобођења за увоз нумизматичког материјала – 550 старих кованих новчића, који представља културно добро Републике Србије, а који је Швајцарска конфедерација вратила Републици Србији .....	44
9. Подела претходног пореза код набавке добара и услуга у оквиру изградње хотела који ће се делом користити за пружање услуга из области здравствене заштите за које је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет услуга за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ .....	46
10. Порески третман услуге организације стручног усавршавања учитеља коју обвезник ПДВ – Учитељски факултет Универзитета у Београду пружа Заводу за унапређење васпитања и образовања, а које подразумевају осмишљавање и реализацију обуке, испоруку одштампаних приручника и обезбеђивање кетеринга за учеснике семинара .....	52
11. Порески третман увоза тифлотехничких помагала .....	54
12. Да ли обвезник ПДВ – пољопривредник, који је у периоду од 2. фебруара 2009. године до 15. септембра 2015. године имао статус носиоца пољопривредног газдинства, а од 15. септембра 2015. године има статус члана истог пољопривредног газдинства, има право да ПДВ који је обрачунат за промет добара, односно услуга који му је извршио претходни учесник у промету одбије као претходни порез? .....	56
13. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга и остваривање права на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ – ЈКП „Београд пут“, на основу уговора закљученог са Градом Београдом – Градском управом Града Београда – Секретаријатом за саобраћај (у даљем тексту: Град	

---

Београд), којим се уређује извођење радова на одржавању улица и општинских путева, и уговора о уступању уговора који су закључили Град Београд, ЈКП „Београд пут“ и ЈП „Путеви Београда“, чији је предмет уступање права и обавеза Града Београда из наведеног уговора закљученог са ЈКП „Београд пут“ пријемнику права и обавеза из тог уговора ЈП „Путеви Београда“, изврши промет добара, односно услуга обвезнику ПДВ – ЈП „Путеви Београда“.....

14. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ врши продају посебних омладинских картица чијом куповином ученици и студенти постају чланови удружења које им омогућава разне погодности за културне, туристичке, образовне и друге активности у земљи и иностранству, при чему накнаду за продате картице чини износ чланарине који обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун другог лица и износ који наплаћује у своје име и за свој рачун на име својих активности .....

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица .....	70
2. Да ли се расход обезвређења (који није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) признаје у пореском периоду у којем је предметна имовина искњижена из пословних књига обвезника (у конкретном случају, софтвер и лиценце купљене ради даље продаје)? .....	71
3. Састављање пореске пријаве за 2017. годину, односно утврђивање аконтације за 2018. годину у случају коришћења пореског подстицаја из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13) .....	72
4. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу расходања робе (којој истиче рок употребе) .....	77
5. Примена одредбе члана 23. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (произвођач шећера) повремено на домаћем тржишту продаје веће количине шећера на начин да се, у складу са уговором о продаји, купцу издаје фактура са власничким листом и купац у потпуности располаже укупно купљеном количином шећера, а преузимање истог (из силоса обвезника) врши sukcesивно према сопственим потребама, уговореном динамиком испоруке и у уговореном периоду .....	80
6. Порески третман камате која је приписана главници, а која се (као таква) исплаћује нерезидентном правном лицу .....	82

---

---

7. Утврђивање набавне цене удела који обвезник има у другом правном лицу (а за сврху одређивања капиталног добитка), у случају када је у пословним књигама обвезника (над којим је у току 2008. године отворен стечајни поступак) набавна цена удела коригована по основу процене овлашћеног проценитеља 84

8. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу делимичног отписа ненаплативих потраживања .....86

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је обвезник пореза на имовину, за непокретности које су евидентирани у пословним књигама предузетничке радње, физичко лице које је оснивач те радње или предузетничка радња, у случају кад је предузетник у обавези да пословне књиге води по систему двојног књиговодства тј. кад се том предузетнику не признаје право на паушално опорезивање?

По којој стопи се утврђује порез на имовину за непокретности евидентирани у пословним књигама предузетника?

Да ли је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права „пренос“ непокретности са физичког лица на радњу коју то лице оснива? .....89

2. Да ли основицу пореза на имовину за подземни резервоар у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом, за који је обвезник пореза лице које води пословне књиге чија је претежна регистрована делатност трговина, чини књиговодствена вредност?.....94

3. Да ли се порез на имовину плаћа на киоск који није инкорпорисан у земљишту већ је постављен на земљишту и може да се помера са места на место? .....101

4. Да ли се порез на имовину правних лица плаћа у периоду када се врши реконструкција објекта? .....102

5. Да ли порез на поклон плаћа група грађана, као политички субјект, кад прими донацију (новчану и неновчану)? .....104

6. Опорезивање порезом на имовину права својине на земљишту површине преко 10 ари у случају када су на истој непокретности више лица порески обвезници .....108

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по основу зараде и подношење пореске пријаве у случају када страном физичко лице као упућени радник по основу обављања рада на територији Републике Србије остварује зараду од

---

иностраног послодавца .....111  
2. Капитални добитак код преноса удела у привредном друштву.....114

3. Порески третман накнаде трошкова превоза и смештаја за лекаре који нису у радном односу код исплатиоца, у случају када учествују на стручној едукацији која није у организацији исплатиоца и која се не односи на област у оквиру обављања делатности исплатиоца.....117

4. Порески третман дневница и накнаде трошкова превоза и смештаја физичким лицима која нису у радном односу код исплатиоца .....121

5. Утврђивање набавне цене за потребе одређивања капиталног добитка у случају претварања нераспоређене добити у основни капитал друштва са ограниченом одговорношћу.....123

#### ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Извршење решења у принудној наплати из новчаних средстава пореског обвезника у случају када пореском обвезнику престане радни однос код послодавца .....127

2. Застарелост пореске обавезе односно застарелост права на наплату пореске обавезе.....132

#### РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве прскања пестицидима које физичка лица подносе фитосанитарној инспекцији? .....136

2. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве бесправног рада, нелегалне трговине и рекламације потрошача поднете надлежном органу? .....137

3. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве повреде на раду и пријаве против послодавца поднете надлежном органу? .....138

4. Да ли је Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. ослобођена од плаћања републичких административних такси за пружање услуга Републичког геодетског завода?.....140

---

---

## АКЦИЗЕ

1. Процедура издавања контролних акцизних маркица за обележавање кафе из увоза, након стављања кафе у слободан промет на тржиште Републике Србије .....144
2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе у случају када лице поред основне делатности обавља и делатност превоза терета за сопствене потребе.....146
3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које користи прикључно возило камиона „хладњача“, а налази се у посебном резервоару ради хлађења прикључног возила („хладњаче“) и служи за превоз хране.....150
4. Начин обележавања кафе контролним акцизним маркицама кафе, и то производа под трговачким називом „De Lux“, која се пакује у кесицу, а кесица се пакује у картонску амбалажу/кутију која се као таква ставља у промет ...153

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер и, с тим у вези, документација коју треба приложити у случају када ту накнаду резидентно привредно друштво исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Немачке .....156
2. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Румунијом у вези грађевинских радова које страном правно лице, као подизвођач, обавља на територији Републике Србије.....160

## ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Обавеза и начин евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредно друштво врши продају поклон честитки (поклон ваучера), уз накнаду, по утврђеној вредности поклон честитке којом доносилац (купац) у малопродајним објектима привредног друштва може куповати робу до утврђене вредности поклон честитке.....164
  2. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом продаје робе путем интернета, при чему би се испорука и наплата испоручене робе физичким лицима вршила преко Поште, Post express-а или неке друге курирске службе.....166
- 

---

## ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2018. године.....168

---

## ЈАВНИ ПРИХОДИ

### ПОРЕЗИ

**1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ и акцизе по основу набавке, односно потрошње набављене електричне енергије лица које је истовремено снабдевач, крајњи потрошач и балансно одговорна страна у складу са законом којим се уређује енергетика?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-64/2018-04 од 22.5.2018. год.)*

• Одредбом члана 40з Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01 ... 30/18, у даљем тексту: Закон о акцизама) прописано је да се изузетно од одредаба чл. 3, 6, 8, 19, 21, 23, 24, 25, 26. и 30. овог закона, опорезивање акцизом електричне енергије уређује одредбама чл. 40и до 40н овог закона.

Према одредбама члана 40и Закона о акцизама, на електричну енергију за крајњу потрошњу (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 2716 00 00 00) плаћа се акциза по стопи од 7,5%, при чему се крајњом потрошњом сматра испорука електричне енергије крајњим купцима у Републици Србији, укључујући и потрошњу електричне енергије од стране снабдевача за сопствене потребе, обрачуната на основу читавања потрошње преко мерних уређаја на местима примопредаје електричне енергије, у складу са законом којим се уређује област енергетике.

Обвезник акцизе на електричну енергију је лице које се, у складу са законом којим се уређује област енергетике, сматра снабдевачем електричном енергијом (члан 40ј Закона о акцизама).

Основицу за обрачун акцизе на електричну енергију из члана 40и став 1. Закона о акцизама чини цена електричне енергије

у коју се урачунавају сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије, у складу са законом којим се уређује енергетика.

Сагласно одредбама члана 40л ст. 1. и 2. Закона о акцизама, снабдевач електричном енергијом обрачунава акцизу на електричну енергију на основу издатих рачуна, односно на основу обрачуна потрошње електричне енергије за сопствене потребе, у обрачунском периоду, тј. календарском месецу у којем је извршено читавање потрошње електричне енергије.

Обавеза обрачунавања акцизе, у складу са чланом 40л став 3. Закона о акцизама, настаје најранијим од следећих дана, и то даном:

- 1) читавања потрошње електричне енергије, на основу података о мерењу испоручене електричне енергије;
- 2) утврђивања процењене потрошње електричне енергије.

Мерење испоручене електричне енергије из става 3. тачка 1) овог члана врши оператор преносног система, односно оператор дистрибутивног система (члан 40л став 4. Закона о акцизама).

Снабдевач електричном енергијом дужан је да за испоручену, односно процењену испоруку електричне енергије изда рачун, односно да сачини обрачун из става 1. овог члана, у року од осам дана од дана настанка обавезе по основу акцизе (члан 40л став 7. Закона о акцизама).

Рачун, односно обрачун из става 7. овог члана обавезно садржи податак о датуму настанка обавезе по основу акцизе, основици за обрачун акцизе, стопи акцизе и износу обрачунате акцизе (члан 40л став 8. Закона о акцизама).

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу („Сл. гласник РС“, бр. 76/15, 101/16 и 86/17) прописано

је да је обвезник акцизе на електричну енергију из члана 40ј Закона о акцизама снабдевач електричном енергијом када снабдева крајњег купца електричном енергијом, као и када обезбеђује електричну енергију за сопствене потребе (у даљем тексту: обвезник акцизе).

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

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

Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење (став 2. истог члана Закона о ПДВ).

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

Порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није одредило пореског пуномоћника (члан 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ).

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ (члан 10. став 2. тачка 4) Закона о ПДВ).

Одредбом члана 11. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ прописано је да се местом промета добара сматра место у којем прималац



електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, а који је ова добра набавио ради даље продаје, има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују.

Сагласно одредбама члана 14. став 1. тачка 4) Закона о ПДВ, промет добара настаје даном читавања, односно на други начин утврђивања стања, у складу са законом, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, лицу из члана 11. став 1. тачка 4) овог закона, у циљу обрачуна испоруке.

Одредбом члана 16. тач. 1) и 2) Закона о ПДВ прописано је да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши промет добара и услуга, или наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга.

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

Сагласно одредбама члана 17. став 3. Закона о ПДВ, у основицу се урачунавају и:

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

2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

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

У складу са одредбом члана 26. тачка 1д) Закона о ПДВ, ПДВ се не плаћа на увоз добара чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење.

• Сагласно наведеном, а узимајући у обзир да у моменту промета електричне енергије који врши лице које поседује лиценцу за снабдевање електричном енергијом, односно лиценцу за снабдевање електричном енергијом на велико издату од стране Агенције за енергетику Републике Србије у складу са законом којим се уређује енергетика, другом лицу које је истовремено снабдевач, крајњи потрошач и балансно одговорна страна у складу са законом којим се уређује енергетика, није познато која се количина електричне енергије испоручује ради даље продаје, а која за крајњу потрошњу, са аспекта Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01 ... 30/18, у даљем тексту: Закон о акцизама) и Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 30/18, у даљем тексту: Закон о ПДВ) сматра се да је електрична енергија испоручена за даљу продају.

Такође, испорука електричне енергије од стране обвезника ПДВ – оператора преносног система обвезнику ПДВ – балансно одговорној страни, односно од стране обвезника ПДВ – балансно одговорне стране обвезнику ПДВ – оператору преносног система сматра се испоруком електричне енергије за даљу продају.

По основу испоруке електричне енергије намењене даљој продаји, испоручилац – продавац електричне енергије нема обавезу да обрачуна ни акцизу ни ПДВ.

Међутим, купац електричне енергије, у конкретном случају обвезник ПДВ који је истовремено снабдевач, крајњи потрошач и балансно одговорна страна, дужан је да на дан читавања стања електричне енергије у циљу утврђивања укупне количине електричне енергије која му је испоручена и количине потрошене

електричне енергије (независно од тога да ли је реч о електричној енергији која је увезена или набављена на домаћем тржишту и независно од тога да ли је набавка извршена од страног лица које није обвезник ПДВ или обвезника ПДВ – страног или домаћег лица) обрачуна:

– акцизу за количину електричне енергије коју је потрошио за сопствене потребе. Основицу за обрачунавање акцизе чини цена електричне енергије у коју се урачунавају сви трошкови који су директно везани за испоручену електричну енергију, укључујући и трошкове који не зависе од потрошње електричне енергије, као и накнада за подстицај повлашћених произвођача електричне енергије, у складу са законом којим се уређује енергетика, а који се односе на електричну енергију за сопствене потребе;

– ПДВ за укупну количину електричне енергије која му је испоручена (како за даљу продају, тако и за сопствену потрошњу). Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде коју испоручилац електричне енергије прима или треба да прими по основу испоручене електричне енергије (без ПДВ), а у коју се урачунава акциза, остали јавни приходи (осим ПДВ), као и сви споредни трошкови које испоручилац електричне енергије зарачунава примаоцу електричне енергије.

Обрачуната акциза и обрачунати ПДВ плаћају се у складу са Законом о акцизама и Законом о ПДВ.

Напомињемо, увоз електричне енергије:

– није предмет опорезивања акцизом;  
– предмет је опорезивања ПДВ за који је прописано пореско ослобођење.

Поред тога указујемо, назив уговора који су закључиле уговорне стране не утиче на опорезивање активности које су предмет тог уговора. С тим у вези, са аспекта пореских прописа потпуно је ирелевантно да ли је уговор који су закључиле уговорне стране назван уговором о испоруци електричне енергије за даљу продају

или уговором о испоруци електричне енергије за крајњу потрошњу.

**2. Порески третман промета добара код реализације уговора на основу којег се врши изградња објекта и расподела економски дељивих целина у оквиру тог објекта у случају када више лица – суинвеститора има право својине на земљишту на којем се гради објекат и грађевинска дозвола гласи на сва та лица (од којих је један суинвеститор обвезник ПДВ, док остали суинвеститори нису обвезници ПДВ), при чему се изградња објекта врши тако што добављаче ангажује само суинвеститор који је обвезник ПДВ**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-58/2018-04 од 15.5.2018. год.)

Са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18) и 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) обавештавамо Вас следеће:

• 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон 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, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању

појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објеката (члан 23. став 2. ЗПИ).

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

Према одредби члана 24а тачка 5) ЗПИ, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се стицање права својине на посебним деловима непокретности деобом сувласничке заједнице између сувласника у сразмери са њиховим сувласничким деловима на дан деобе.

- Сагласно наведеном, код реализације уговора на основу којег се врши изградња објекта и расподела економски дељивих целина у оквиру тог објекта у случају када више лица – суинвеститора има право својине на земљишту на којем се гради објекат и грађевинска дозвола гласи на сва та лица (од којих је један суинвеститор обвезник ПДВ, док остали суинвеститори нису обвезници ПДВ), при чему се изградња објекта врши тако што добављаче ангажује само суинвеститор који је обвезник ПДВ:

- обвезник ПДВ – суинвеститор који је градио, односно финансирао изградњу објекта има обавезу да за промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона, тј. за испоруку делова објекта другим суинвеститорима сразмерних њиховим власничким уделитема на земљишту на којем је изграђен предметни објекат, обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом о ПДВ, као и право да по основу овог промета оствари одбитак претходног пореза у складу Законом о ПДВ;

- опредељивање економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта између суинвеститора у сразмери са власничким уделитема на земљишту на којем је изграђен тај објекат не сматра се прометом и не подлеже порезу;

- на пренос права својине на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врше остали суинвеститори који нису обвезници ПДВ (пренос који се врши обвезнику ПДВ који је градио, односно финансирао изградњу објекта на име накнаде за предметну изградњу), ПДВ се не обрачунава и не плаћа. На предметни промет плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са ЗПИ;

- на први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта из члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ, који врши обвезник ПДВ који је градио објекат, а које је овај обвезник ПДВ оригинарно стекао (у сразмери са својим власничким уделом на земљишту на којем је предметни објекат изграђен) обрачунава се ПДВ по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са Законом о ПДВ, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу тог промета у складу са Законом о ПДВ;

- на пренос права својине на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који врши обвезник ПДВ који је градио, односно финансирао изградњу грађевинског објекта, а које су стечене од других суинвеститора као накнада за промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона о ПДВ, плаћа се порез на пренос апсолутних права у складу са ЗПИ или се тај пренос опорезује ПДВ ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта, односно економски

дељиве целине има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет 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 за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман промета добара – алкохолног и безалкохолног пића привредним друштвима са територије Аутономне покрајине Косово и Метохија који врши обвезник ПДВ регистрован за обављање делатности трговине на мало**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-240/2018-04 од 24.5.2018. год.)*

Када обвезник ПДВ (који је регистрован за обављање делатности трговине на мало) изврши промет добара – алкохолног и безалкохолног пића привредним друштвима са територије Аутономне покрајине Косово и Метохија, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако обвезник ПДВ – продавац поседује доказе да су предметна добра отпремљена са територије Републике ван територије Аутономне покрајине Косово и Метохија (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија (у даљем тексту: АПКМ). Доказима да је извршено отпремање добара на територију АПКМ сматрају се јединствена исправа издата у складу са важећим прописима која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, односно оверена копија јединствене исправе, као и извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара.

Међутим, ако обвезник ПДВ – продавац не поседује наведене доказе, у том случају, независно од тога што је промет извршио привредним друштвима са територије АПКМ и што су та привредна друштва за тај промет извршила пренос новчаних средстава са својих пословних рачуна на пословни рачун обвезника ПДВ – продавца, не постоји основ за остваривање пореског ослобођења, већ је реч

о промету за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 30/18, у даљем тексту: Закон).

По основу отпремања добара са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ привредним друштвима са територије АПКМ уз остваривање пореског ослобођења, односно по основу промета добара привредним друштвима са територије АПКМ уз обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, обвезник ПДВ – продавац добара има право да ПДВ обрачунат за промет добара и услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, односно плаћен при увозу добара, одбије као претходни порез уз испуњење прописаних услова, с обзиром да је у оба случаја реч о промету добара са правом на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

Поред тога напомињемо, обвезник ПДВ који се, у складу са Законом о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01 ... 30/18), не сматра произвођачем, односно увозником акцизних производа – алкохолних пића, а који изврши промет тих добара привредним друштвима са територије АПКМ, нема обавезу по основу акцизе у складу са Законом о акцизама, имајући у виду да се, у складу са Законом о акцизама, не сматра обвезником акцизе.

\*\*\*

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

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

Одредбом члана 61. Закона прописано је да ће Влада

Републике Србије уредити извршавање овог закона на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244.

У складу са одредбом члана 2. став 1. Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 („Сл. гласник РС“, бр. 111/13 и 31/18, у даљем тексту: Уредба), на промет добара и услуга који обвезници ПДВ врше са територије Републике Србије ван територије АПКМ (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију АПКМ, као и на промет који се врши са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ, примењује се Закон, прописи донети на основу Закона и ова уредба.

Одредбом члана 3. став 1. Уредбе прописано је да се на промет добара који обвезници ПДВ врше са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ не обрачунава и не плаћа, а обвезници ПДВ имају право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, под условом да су добра отпремљена на територију АПКМ.

Према одредби члана 3. став 2. Уредбе, доказима да су добра отпремљена на територију АПКМ сматрају се јединствена исправа издата у складу са важећим прописима која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, односно оверена копија јединствене исправе, као и извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара.

Отпремање, односно допремање добара из чл. 3. и 4. ове уредбе врши се у складу са важећим прописима (члан 5. Уредбе).

У складу са одредбом 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.

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 28. став 5. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник 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. Када промет добара и услуга из области грађевинарства изврши обвезник ПДВ Народном музеју у Београду, ко је порески дужник за предметни промет?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-141/2018-04 од 23.5.2018. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

За промет добара и услуга из области грађевинарства, који обвезник ПДВ врши лицу које није обвезник ПДВ и није лице из члана 9. став 1. Закона, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга.

Према томе, а имајући у виду да Народни музеј у Београду није обвезник ПДВ нити лице из члана 9. став 1. Закона, за промет добара и услуга из области грађевинарства који изврши обвезник ПДВ Народном музеју у Београду, порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга. С тим у

вези, за предметни промет Народни музеј у Београду нема обавезу обрачунавања ПДВ у својству пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, а самим тим ни обавезу да по том основу плати ПДВ на одговарајући рачун за уплату јавних прихода.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања

прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (члан 8. став 2. Закона).

Према одредби члана 9. став 1. Закона, Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;



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

**3. Примена члана 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност у случају када после извршеног преноса целокупне имовине обвезник ПДВ – преносилац имовине изврши промет добара стечених после извршеног преноса целокупне имовине** (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-243/2018-04 од 21.5.2018. год.)

Према члану 6. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: ЗПДВ), када обвезник ПДВ изврши пренос

целокупне имовине, са или без накнаде или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени прописани услови: да је стизалац обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са ЗПДВ. Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ утврђује се на дан преноса целокупне имовине. С тим у вези, ако после извршеног преноса целокупне имовине обвезник ПДВ – преносилац имовине изврши промет добара стечених после извршеног преноса целокупне имовине, у конкретном случају реч је о добрима која је обвезник ПДВ добио као накнаду за свој промет који је извршио пре преноса целокупне имовине, чињеница да је обвезник ПДВ извршио промет тих добара нема утицај на порески третман преноса целокупне имовине.

\*\*\*

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 8. ЗПДВ, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом.

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом

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

Према ставу 7. истог члана ЗПДВ, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

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

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

Одредбом става 4. истог члана ЗПДВ прописано је да је преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан да стизаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен.

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12), пренос целокупне имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен, је пренос целокупне имовине код:

- 1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;
- 2) наставка обављања делатности предузетника у форми привредног друштва, у складу са Законом којим се уређују привредна друштва;
- 3) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 4) наслеђивања.

#### 4. Порески третман промета и увоза добара следећих трговачких назива: „воћни јогурт LCA малина, јагода и житарице“, „дезерт јогурт ванила и вишња“ и „дезертна јогуртна павлака са бисквитом и укусом лимуна“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-204/2017-04 од 15.5.2018. 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) и Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16, у даљем тексту: Правилник), промет и увоз млечних производа, тј. ферментисаних производа од млека који се у промет стављају као јогурт, кисело млеко, ферментисани производи од млека са пробиотским бактеријама, кефир, остали ферментисани производи од млека и ферментисани млечни напици, као и млечних напитака, у смислу прописа којима се уређује квалитет производа од млека и стартер култура, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. С тим у вези, мишљења смо да се на промет и увоз добра трговачког назива „воћни јогурт LCA малина јагода и житарице“ (декларисаног као „дезертни LCA ферментисани млечни производ са влакнима, малинама, јагодама и житарицама, са 1,2% млечне масти у млечном делу“) и добра трговачког назива „дезерт јогурт ванила и вишња“ (декларисаног као „дезертни јогурт са ванилом и вишњама, са 7% мм у млечном делу“), ПДВ обрачунава и плаћа по посебној пореској стопи ПДВ од 10%, док се на промет и увоз добра трговачког назива „дезертна јогуртна павлака са бисквитом и укусом лимуна“ (декларисаног као „дезертна ферментисана павлака са бисквитом и укусом лимуна, са мин. 10% мм у млечном делу“) ПДВ обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%.

\*\*\*

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

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

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

Одредбом става 2. тачка 1) Закона прописано је да се по посебној стопи од 10%, између осталог, опорезује промет и увоз млека и млечних производа.

Млечним производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се ферментисани производи од млека који се у промет стављају као јогурт, кисело млеко, ферментисани производи од млека са пробиотским бактеријама, кефир, остали ферментисани производи од млека и ферментисани млечни напаци, као и млечни напаци, у смислу прописа којима се уређује квалитет производа од млека и стартер култура (одредба члана 2. став 6. Правилника).

Посебна стопа од 10% примењује се и код увоза добара из чл. 2–9. овог правилника, ако су та добра у истоветном називу разврстана, односно обухваћена прописом којим се уређује царинска тарифа (члан 10. Правилника).

Правилником о квалитету производа од млека и стартер култура („Сл. гласник РС“, бр. 33/10, 69/10 и 34/14) ближе се прописују услови у погледу квалитета производа од млека намењени конзумирању и стартер култура за производе од млека.

Одредбама члана 8. Правилника о квалитету производа од млека и стартер култура прописано је да производи од млека јесу:

- 1) термички обрађено млеко: пастеризовано млеко и стерилизовано млеко;
- 2) ферментисани производи од млека;
- 3) павлака;
- 4) маслац;
- 5) масло;
- 6) анхидрована млечна маст;
- 7) млаћеница;
- 8) кајмак (скоруп);
- 9) сиреви и производи од сира;
- 10) кондензовано млеко;
- 11) млеко у праху и други сушени производи од млека;
- 12) сурутка;
- 13) млечни намаз;
- 14) млечни напаци и млечни десерти;
- 15) смрзнути дезерти;
- 16) казеин и казеинати;
- 17) копреципитати;
- 18) сушени производи од млека.

Према одредби члана 12. став 7. Правилника о квалитету производа од млека и стартер култура, ферментисаним производима од млека могу се додати ароматични додаци (воће, пире од воћа, воћна пулпа, џем, воћни сируп, воћни сок, мед, чоколада, какао, лешници, кафа и други ароматични додаци, шећери, заслађивачи и ароме).

Према члану 13. Правилника о квалитету производа од млека и стартер култура, ферментисани производи од млека производе се и стављају у промет као јогурт, кисело млеко, ферментисани производи од млека са пробиотским бактеријама, кефир, остали ферментисани производи од млека и ферментисани млечни напаци.

Одредбама члана 20. став 3. Правилника о квалитету производа од млека и стартер култура прописано је да се павлака

ставља у промет као:

- 1) термички обрађена павлака: пастеризована и стерилизована павлака;
- 2) ферментисани производи од павлаке: ферментисана павлака и ферментисана павлака са јогуртном културом;
- 3) остале врсте павлака.

#### **5. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који, уз накнаду, врши обвезник ПДВ**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-59/2018-04 од 15.5.2018. год.)

Основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који, уз накнаду, врши обвезник ПДВ, чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за тај промет од примаоца добара или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. У основицу се урачунавају и сви јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ – испоручилац добара зарачунава примаоцу. Основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара одобравају у моменту промета.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ изврши уз накнаду први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру истог новоизграђеног грађевинског објекта, основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на свакој конкретної економски дељивој целини утврђује се као износ накнаде који обвезник ПДВ прима или треба да прими за промет те

економски дељиве целине, без ПДВ.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон 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, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

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

Одредбама става 3. истог члана Закона о ПДВ прописано је да се у основицу урачунавају и:

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни

приходи, осим ПДВ;

2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Сагласно одредбама члана 17. став 4. Закона о ПДВ, основица не садржи:

1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;

2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

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

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

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

**6. Да ли ветеринарске организације издају Управи за ветерину рачун (фактуру) са подацима прописаним Законом о ПДВ-у при потраживању новчаних средстава на име одређених услуга из члана 140. Закона о ветеринарству пружених власницима животиња или другим лицима?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-344/2018-04 од 11.5.2018. год.)

За промет услуга које обвезник ПДВ пружа конкретном лицу, примера ради власнику животиње, у складу са Законом о ветеринарству („Сл. гласник РС“, бр. 91/05, 30/10 и 93/12), обвезник ПДВ је дужан да изда рачун са подацима прописаним 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон) и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима). Лице које није обвезник ПДВ, а пружа предметне услуге, не издаје рачун са подацима прописаним Законом и Правилником о рачунима. Према томе, када ветеринарска организација потражује новчана средства од Управе за ветерину на име одређених услуга прописаних одредбама члана 140. Закона о ветеринарству, пружених власницима животиња или другим лицима, не треба да изда рачун са подацима прописаним Законом и Правилником о рачунима Управи за ветерину, већ документ у којем, између осталог, треба да буде наведен износ новчаних средстава који потражује од Управе за ветерину.

\*\*\*

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

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

Одредбом члана 42. став 1. ЗПДВ прописано је да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно одредбама става 4. истог члана ЗПДВ, рачун нарочито садржи следеће податке:

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

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

Одредбом члана 2. став 1. тачка 1) Правилника о рачунима прописано је да обвезник ПДВ нема обавезу да изда рачун из члана 42. Закона за промет добара и услуга физичким лицима, са изузетком предузетника, која нису обвезници ПДВ.

За промет добара и услуга из става 1. овог члана обвезник ПДВ може да изда рачун у складу са Законом (члан 2. став 3. Правилника о рачунима).

Према члану 6. став 1. тачка 1) Правилника о рачунима, обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате.

## 7. Порески третман промета консултантских услуга који

**јапанска компанија врши ЈП „Електропривреда Србије“ у оквиру реализације Споразума између Владе Републике Србије и Владе Јапана у вези са пројектом за изградњу постројења за одсумпоравање за термоелектрану „Никола Тесла“, као и право те јапанске компаније да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету одбије као претходни порез, а под претпоставком да ће се конкретна јапанска компанија евидентирати за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-17/2018-04 од 11.5.2018. год.)

Имајући у виду да је Споразумом између Владе Републике Србије и Владе Јапана у вези са пројектом за изградњу постројења за одсумпоравање за термоелектрану „Никола Тесла“ („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 1/2012, у даљем тексту: Споразум) предвиђено пореско ослобођење за увоз материјала и опреме који врше јапанске компаније у складу са тачком 8. алинеја (ц) Споразума, на увоз тих добара не плаћа се ПДВ. Начин и поступак остваривања предметног пореског ослобођења прописани су Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17). Међутим, за промет добара и услуга који се врши у оквиру спровођења пројекта финансираног средствима зајма у складу са Споразумом и Споразумом о зајму за пројекат за изградњу постројења за одсумпоравање за термоелектрану „Никола Тесла“, који је закључен између Јапанске агенције за међународну сарадњу и ЈП „Електропривреда Србије“ (у даљем тексту: Споразум о зајму), као и на увоз добара (осим на увоз добара у складу са тачком 8. алинеја (ц) Споразума), ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12,

108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон о ПДВ).

Према томе, на промет консултантских услуга који јапанска компанија врши ЈП „Електропривреда Србије“, у оквиру реализације Споразума, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о ПДВ. С тим у вези, ако се јапанска компанија евидентира за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији, у том случају, као и сваки други обвезник ПДВ, има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом о ПДВ.

\*\*\*

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

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

Према одредби тачке 3. Споразума, Влада Републике Србије ће бити гарант за отплату главнице, плаћање камате и свих осталих трошкова по основу зајма који је одобрен зајмопримцу.

Одредбама тачке 8. ал. (б) и (ц) Споразума предвиђено је да ће Влада Републике Србије изузети јапанске компаније у својству добављача, уговорних страна и/или консултаната од свих

фискалних оптерећења и пореза у Републици Србији у вези са приходом од производа и или услуга испоручених по основу Зајма и од свих царина и фискалних оптерећења у Републици Србији у вези са увозом и реекспортом њиховог материјала и опреме који су неопходни за имплементацију Пројекта.

Одредбом члана 9. тачка 9.02 алинеја 1) Општих услова за јапанске ОДА зајмове који су саставни део Споразума о зајму предвиђено је да су зајмопримац и/или други корисници зајма дужни да плате све порезе, намете и остале трошкове који су наметнути ЈИЦА у земљи зајмопримца у вези са зајмом и његовом имплементацијом.

**8. Могућност остваривања пореског ослобођења за увоз нумизматичког материјала – 550 старих кованих новчића, који представља културно добро Републике Србије, а који је Швајцарска конфедерација вратила Републици Србији**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-221/2018-04 од 11.5.2018. год.)

Ослобођења од плаћања ПДВ при увозу добара прописана су одредбама члана 26. 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), као и одредбом члана 36б став 4. тачка 1) Закона када је реч о увозу инвестиционог злата. С тим у вези, како одредбе члана 26. Закона не садрже основ за остваривање пореског ослобођења за увоз нумизматичког материјала – 550 старих кованих новчића, који представља културно добро Републике Србије, а који је Швајцарска конфедерација вратила Републици Србији, пореско ослобођење за увоз наведених добара може се остварити ако се та добра сматрају инвестиционим златом у смислу Закона, тј. ако је реч о златним

новчићима степена финоће једнаког или већег од 900 хиљадитих делова (900/1000), искованих после 1800. године, који јесу или су били законско средство плаћања у држави порекла, а који се уобичајено продају по цени која није виша од 80% вредности злата на отвореном тржишту, садржаног у новчићима.

\*\*\*

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

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

Сагласно одредбама члана 26. Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара:

1) чији промет је у складу са чланом 24. став 1. тач. 5), 10), 11) и 13)–16в) и чланом 25. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. тач. 5) и 10) овог закона ослобођен ПДВ;

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ;

1б) која су извезена, а која се у Републику враћају непродата или зато што не одговарају обавезама које проистичу из уговора, односно пословног односа на основу којег су била извезена;

1в) која се, у оквиру царинског поступка, уносе у слободне царинске продавнице;

1 г) по основу замене у гарантном року;

1д) чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење;

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног



оплемењивања са системом одлагања;

3) која се, у оквиру царинског поступка, привремено извозе и у непромењеном стању поново увозе;

4) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак прераде под царинском контролом;

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

6) за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења;

7) за која је у складу са чланом 216. и чланом 217. став 1. тачка б) Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

Одредбом члана 366 став 1. тачка 2) Закона прописано је да се инвестиционим златом, у смислу овог закона, сматрају златни новчићи степена финоће једнаког или већег од 900 хиљадитих делова (900/1000), искованих после 1800. године, који јесу или су били законско средство плаћања у држави порекла, а који се уобичајено продају по цени која није виша од 80% вредности злата на отвореном тржишту, садржаног у новчићима.

Према одредби члана 366 став 4. тачка 1) Закона, ПДВ се не плаћа на промет и увоз инвестиционог злата, укључујући и инвестиционо злато чија је вредност наведена у потврдама о алоцираном и неалоцираном злату, злато којим се тргује преко рачуна за трговање златом, укључујући и зајмове и замене злата (своп послови) који подразумевају право власништва или потраживања у вези са златом, као и активности у вези са инвестиционим златом на основу фјучерс и форвард уговора чији је резултат пренос права располагања или права потраживања у вези са инвестиционим златом.

## 9. Подела претходног пореза код набавке добара и услуга у

**оквиру изградње хотела који ће се делом користити за пружање услуга из области здравствене заштите за које је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет услуга за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00231/2017-04 од 11.5.2018. 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ користи набављена добра или пружене услуге да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који може да одбије и део који не може да одбије од ПДВ који дугује. Подела претходног пореза према економској припадности врши се на основу намене коришћења добара, односно услуга, набављених, односно примљених у пореском периоду. Наиме, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (опорезив промет, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) има право на одбитак укупног износа претходног пореза. У супротном, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако за тај промет не би постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици),

нема право на одбитак укупног износа ПДВ обрачунаог од стране претходног учесника у промету, односно плаћеног при увозу. Ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге, које обвезник користи за потребе своје делатности да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, не може да се изврши подела претходног пореза према економској припадности, обвезник може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ, у конкретном случају Специјална болница за лечење и рехабилитацију „Меркур“ Врњачка Бања, који обавља делатност у оквиру које врши промет услуга из области здравствене заштите за које је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет услуга за које у складу са Законом постоји обавеза обрачунавања ПДВ (нпр. услуге туристичког смештаја, услуге конзумације јела и пића на лицу места, козметичке услуге ...), а који ће, такође, у хотелу који гради, пружати наведене услуге, дужан је да код набавке добара и услуга у оквиру изградње хотела изврши поделу претходног пореза у складу са Законом. Наиме, под претпоставком да ће се одређена површина хотела користити искључиво за потребе пружања услуга из области здравствене заштите за које је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза (нпр. интернистичка амбуланта), да ће се одређена површина хотела користити искључиво за потребе пружања услуга за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ (нпр. посебан простор за пружање козметичких услуга), а да ће остатак површине хотела бити доступан како корисницима здравствених, тако и корисницима осталих услуга, што значи да ће та површина

хотела бити коришћена за све врсте услуга које ће пружати обвезник ПДВ, мишљења смо да обвезник ПДВ треба да изврши поделу ПДВ обрачунаог за набављена добра и примљене услуге у оквиру изградње хотела на следећи начин:

1. Применим правила економске припадности, у конкретном случају површине хотела, обвезник ПДВ утврђује износ:

– ПДВ који се односи на изградњу хотела у делу површине која ће се користити искључиво за потребе пружања услуга из области здравствене заштите за које је у складу са Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Утврђени износ ПДВ обвезник ПДВ нема право да одбије као претходни порез;

– ПДВ који се односи на изградњу хотела у делу површине која ће се користити искључиво за потребе пружања услуга за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ. Утврђени износ ПДВ обвезник ПДВ има право да одбије као претходни порез.

2. На износ разлике између износа обрачунаог ПДВ за набављена добра, односно примљене услуге и износа ПДВ утврђеног применом правила економске припадности (тачка 1. овог мишљења), тј. на износ ПДВ који се односи на изградњу хотела у делу површине коју ће обвезник ПДВ користити за све услуге које пружа, обвезник ПДВ примењује проценат сразмерног пореског одбитка, на основу којег утврђује сразмерни порески одбитак – износ ПДВ који може да одбије као претходни порез, као и износ ПДВ који не може да одбије као претходни порез.

У последњем пореском периоду, односно у последњем пореском периоду календарске године, обвезник ПДВ врши исправку сразмерног пореског одбитка применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза из свих пореских периода у календарској години.

Поред тога напомињемо, начин утврђивања сразмерног пореског одбитка и начин исправке сразмерног пореског одбитка

уређени су Правилником о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Сл. гласник РС“, бр. 122/12).

\*\*\*

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа.

У складу са одредбом 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.

Одредбама члана 28. став 1. Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет

добара и услуга:

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 28. став 5. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник 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.

Ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак

претходног пореза, дужан је да у складу са одредбом члана 30. став 1. Закона, изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредби става 2. истог члана Закона, ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза на начин из става 1. овог члана, а које користи за потребе своје делатности, да би извршио промет добара, и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

Сразмерни порески одбитак утврђује се применом процента сразмерног пореског одбитка на износ претходног пореза у пореском периоду, умањеног за износе који су опредељени на начин из става 1. овог члана, као и за износ претходног пореза за који обвезник нема право на одбитак у смислу члана 29. став 1. овог закона (став 3. члана 30. Закона).

Процент сразмерног пореског одбитка за порески период, сагласно ст. 4. и 5. истог члана Закона, утврђује се стављањем у однос промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ и укупног промета добара и услуга у који није укључен ПДВ, извршеног од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава, при чему се у промет добара за утврђивање процента сразмерног пореског одбитка из става 4. овог члана не урачунава промет опреме и објеката за вршење делатности.

## 10. Порески третман услуге организације стручног

**усавршавања учитеља коју обвезник ПДВ – Учитељски факултет Универзитета у Београду пружа Заводу за унапређење васпитања и образовања, а које подразумевају осмишљавање и реализацију обуке, испоруку одштампаних приручника и обезбеђивање кетеринга за учеснике семинара**  
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-174/2018-04 од 10.5.2018. год.)

На накнаду за услугу организације стручног усавршавања учитеља коју обвезник ПДВ – Учитељски факултет Универзитета у Београду пружа Заводу за унапређење васпитања и образовања, а које подразумевају осмишљавање и реализацију обуке, испоруку одштампаних приручника и обезбеђивање кетеринга за учеснике семинара, обрачунава се и плаћа ПДВ по општој пореској стопи од 20%, 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), имајући у виду да за предметне услуге није прописано пореско ослобођење. Поред тога, по основу пружања услуге организације стручног усавршавања учитеља обвезник ПДВ – Учитељски факултет Универзитета у Београду има право на одбитак претходног пореза 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, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

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

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

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

Према одредби члана 7. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити.

### **11. Порески третман увоза тифлотехничких помагала**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-00205/2018-04 од 10.5.2018. 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), на увоз специјалних добара, у конкретном случају тифлотехничких помагала за слепа и слабовида лица, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, под условом да се предметна добра сматрају добрима из члана 216. Царинског закона („Сл. гласник РС”, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16 и 113/17, у даљем тексту: Царински закон) за која је прописано ослобођење од царине, као и да се увоз врши за рачун Градске организације слепих Београда, што значи да је ово лице у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, тј. увоз добара, издатој у складу са царинским прописима, наведено као власник робе (добра) која се увози.

Напомињемо, надлежни царински орган у сваком конкретном случају утврђује да ли су испуњени услови за ослобођење од плаћања увозних дажбина сходно царинским прописима, као и ослобођење од ПДВ при увозу добара.

\*\*\*

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

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

Сагласно одредби члана 26. тачка 7) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара за која је у складу са чланом 216. и чланом 217. став 1. тачка б) Царинског закона („Сл. гласник РС”, бр. 18/10, 111/12 и 29/15) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

Према одредби члана 216. став 1. тачка 11а) Царинског закона, ослобођени су од плаћања увозних дажбина особе са инвалидитетом, односно организације особа са инвалидитетом – на предмете намењене за образовање, запошљавање или побољшање

друштвеног положаја особа са инвалидитетом, као и на резервне делове, компоненте или додатке који су посебно направљени за те производе.

**12. Да ли обвезник ПДВ – пољопривредник, који је у периоду од 2. фебруара 2009. године до 15. септембра 2015. године имао статус носиоца пољопривредног газдинства, а од 15. септембра 2015. године има статус члана истог пољопривредног газдинства, има право да ПДВ који је обрачунат за промет добара, односно услуга који му је извршио претходни учесник у промету одбије као претходни порез?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00341/2018-04 од 10.5.2018. год.)

Обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат за промет добара, односно услуга који му је извршио претходни учесник у промету одбије као претходни порез, ако су испуњени услови прописани Законом о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон). С тим у вези, обвезник ПДВ – пољопривредник, који је у периоду од 2. фебруара 2009. године до 15. септембра 2015. године био носилац пољопривредног газдинства, а од 15. септембра 2015. године је члан пољопривредног газдинства, има право да ПДВ који је обрачунат за промет добара, односно услуга који му је извршио претходни учесник у промету одбије као претходни порез у складу са Законом. Наиме, чињеница да конкретно физичко лице није више носилац, већ члан пољопривредног газдинства, не доводи до промене његовог статуса са аспекта Закона, што значи да је и даље реч о истом обвезнику ПДВ.

Напомињемо, по основу промета добара, односно услуга

који је извршен пољопривреднику – носиоцу пољопривредног газдинства који није обвезник ПДВ, право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез нема ни пољопривредник – носилац пољопривредног газдинства нити пољопривредник – члан пољопривредног газдинства који је обвезник ПДВ.

\*\*\*

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

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

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

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

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у

пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дуговног ПДВ, и то:

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

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник 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.

**13. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга и остваривање права на одбитак претходног пореза у случају када обвезник ПДВ – ЈКП „Београд пут“, на основу уговора закљученог са Градом Београдом – Градском управом Града Београда – Секретаријатом за саобраћај (у даљем тексту: Град Београд), којим се уређује извођење радова на одржавању улица и општинских путева, и уговора о уступању уговора који су закључили Град Београд, ЈКП „Београд пут“ и ЈП „Путеви Београда“, чији је предмет уступање права и обавеза Града Београда из наведеног уговора закљученог са ЈКП „Београд пут“ пријемнику права и обавеза из тог уговора ЈП „Путеви Београда“, изврши промет добара, односно услуга обвезнику ПДВ – ЈП „Путеви Београда“**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-195/2017-04 од 9.5.2018. 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, 108/16, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ – ЈКП „Београд пут“, на основу уговора закљученог са Градом Београдом – Градском управом Града Београда – Секретаријатом за саобраћај (у даљем тексту: Град Београд), којим се уређује извођење радова на одржавању улица и општинских путева, и уговора о уступању уговора који су закључили Град Београд, ЈКП „Београд пут“ и ЈП „Путеви Београда“, чији је предмет уступање права и обавеза Града Београда из наведеног уговора закљученог са ЈКП „Београд пут“ пријемнику права и обавеза из тог уговора ЈП „Путеви Београда“, изврши промет добара, односно услуга обвезнику ПДВ – ЈП „Путеви Београда“, порески дужник за предметни промет дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Ако је у конкретном случају реч о промету добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник – ЈП „Путеви Београда“, а ако је реч о промету за који је, у складу са Законом, порески дужник обвезник ПДВ који тај промет врши, тј. обвезник ПДВ – ЈКП „Београд пут“, порески дужник – ЈКП „Београд пут“ дужан је да, на дан настанка пореске обавезе, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

2. ПДВ обрачунат по основу набављених добара, односно услуга, тј. ПДВ обрачунат од стране ЈП „Путеви Београда“ (за промет добара и услуга из области грађевинарства који је овом јавном предузећу извршио обвезник ПДВ ЈКП „Београд пут“) и ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – ЈКП „Београд пут“ (за промет добара и услуга за који је порески дужник обвезник ПДВ – ЈКП „Београд пут“), обвезник ПДВ – ЈП „Путеви Београда“ има право да одбије као претходни порез уз испуњење Законом прописаних услова.

3. Новчана средства названа текућим субвенцијама,

која Град Београд преноси обвезнику ПДВ – ЈП „Путеви Београда“ на име реализације активности преузетих наведеним уговором о уступању уговора, а које се односе на извођење радова на одржавању улица и општинских путева који су у јавној својини и воде се у пословним књигама Града Београда, сматра се накнадом за промет добара, односно услуга који обвезник ПДВ – ЈП „Путеви Београда“ врши Граду Београду.

С тим у вези, порески дужник за предметни промет дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Ако је у конкретном случају реч о промету добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник – Град Београд, а ако је реч о промету за који је, у складу са Законом, порески дужник обвезник ПДВ који тај промет врши, тј. обвезник ПДВ – ЈП „Путеви Београда“, порески дужник – ЈП „Путеви Београда“ дужан је да, на дан настанка пореске обавезе, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

4. Лицима из члана 9. став 1. Закона сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

Јавна предузећа, као лица која обављају делатност од општег интереса у складу са Законом о јавним предузећима („Сл. гласник РС“, бр. 15/16), начелно се не сматрају лицима из члана 9. став 1. Закона. Наиме, како су делатности од општег интереса, у смислу тог закона, делатности које су као такве одређене законом у области: рударства и енергетике, саобраћаја, електронских комуникација, издавања службеног гласила Републике Србије и издавања уџбеника, нуклеарних објеката, наоружања и војне опреме, коришћења, управљања, заштите, уређивања и унапређивања добара од

општег интереса и добара у општој употреби (воде, путеви, шуме, пловне реке, језера, обале, бање, дивљач, заштићена подручја и др.), управљања отпадом и другим областима, укључујући и комуналне делатности, као и друге делатности одређене законом као делатности од општег интереса, а да се јавна предузећа, између осталог, оснивају и послују ради стицања добити, произлази да се јавна предузећа сматрају пореским обвезницима у складу са Законом. С тим у вези, пореским обвезницима, у складу са Законом, сматрају се лица, укључујући и лица која у Републици Србији немају седиште, односно пребивалиште, а која самостално обављају промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности, којом се сматра трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. По основу обављања активности у циљу остваривања прихода, примера ради извођења радова на одржавању улица и путева, јавно предузеће јесте порески обвезник. То значи да се, између осталих, одредбе Закона којима се уређује добровољно, односно обавезно евидентирање за обавезу плаћања ПДВ, примењују и на јавна предузећа. Међутим, ако је јавно предузеће основано у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе и ако јавно предузеће обавља ове послове, независно од тога да ли јавно предузеће искључиво обавља те послове или поред тих послова обавља и друге, при чему су послови државне управе одређени законом којим се уређује државна управа, а послови локалне самоуправе законом којим се уређује локална самоуправа, у том случају јавно предузеће сматра се лицем из члана 9. став 1. Закона.

\*\*\*

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



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

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

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

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

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

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

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (члан 8. став 2. Закона).

Према одредби члана 9. став 1. Закона, Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог

закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

Република, органи и правна лица обвезници су за промет добара и услуга из става 1. овог члана за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом. Сматра се да би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, у смислу овог закона, ако промет добара и услуга из става 1. овог члана, осим Републике, органа и правних лица, врши и друго лице (члан 9. став 2. Закона).

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

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

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15), добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка б) и чланом 5. став 1. и став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

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

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

Када обвезник ПДВ обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности

у складу са Законом, по налогу наручиоца, од материјала наручиоца, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 5. ст. 1. и 3. тачка 3) Закона, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 3. истог члана Правилника).

Одредбама члана 16. Закона прописано је да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
- 2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана

28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;

2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

1) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. тачка 1) Закона, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник 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.

**14. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ у случају када обвезник ПДВ врши продају посебних омладинских картица чијом куповином ученици и студенти постају чланови удружења које им омогућава разне погодности за културне, туристичке, образовне и друге активности у земљи и иностранству, при чему накнаду за продате картице чини износ чланарине који обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун другог лица и износ који наплаћује у своје име и за свој рачун на име својих активности**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-177/2018-04 од

8.5.2018. 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, 113/17 и 30/18, у даљем тексту: Закон), основицу за обрачунавање ПДВ код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано. Основица не садржи износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату. У складу са наведеним, када обвезник ПДВ врши продају посебних омладинских картица чијом куповином ученици и студенти постају чланови удружења, у конкретном случају Европског омладинског центра из Београда, које им омогућава разне погодности за културне, туристичке, образовне и друге активности у земљи и иностранству, при чему накнаду за продате картице чини износ чланарине који обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун другог лица и износ који наплаћује у своје име и за свој рачун на име својих активности, у основицу за обрачунавање ПДВ за промет обвезника ПДВ не урачунава се износ чланарине који обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун другог лица, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

\*\*\*

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, 113/17 и 30/18, 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 добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

Сагласно одредби става 4. тачка 2) истог члана Закона, основица не садржи износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

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

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

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

7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

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

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

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

Према одредби члана 6. став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке:

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

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

Сагласно одредби члана 24. Правилника, када обвезник ПДВ, поред накнаде за промет добара и услуга, наплаћује и новчана средства у име и за рачун другог лица, у рачуну који издаје за тај промет добара и услуга исказује податак о износу новчаних средстава која наплаћује у име и за рачун другог лица.

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

### 1. Примена одредаба члана 22в Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-331/2018-04 од 31.5.2018. год.)

У складу са чланом 22в став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 113/17, у даљем тексту: Закон), на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

У смислу закона којим се уређују привредна друштва, статусном променом се друштво (друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције. Статусном променом припајање, једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (друштво „Б“) намерава да се путем статусне промене припоји другом обвезнику (друштву „А“, као друштву стицаоцу) на које ће пренети целокупну имовину и обавезе, чиме ће обвезник (друштво „Б“) престати да постоји без спровођења поступка ликвидације. Обвезник (друштво „Б“) је у пословним књигама (за 2017. годину) исказао расход по основу обезвређења софтвера (који користи за

своје пословање), који се, као такав, не признаје у пореском билансу за исти порески период (2017. године). С тим у вези, поставља се питање да ли се (након спроведене статусне промене) предметни расход може признати у пореском билансу друштва стицаоца (друштво „А“) у пореском периоду у којем то друштво изврши отпис (на наведени начин стеченог) софтвера, и искњижи га из својих пословних књига (с обзиром да већ поседује исти који наставља да користи за своје пословање).

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо да се, у случају када обвезник (друштво „А“) из својих пословних књига искњижи имовину (у конкретном случају софтвер) коју неће користити (а коју је друштво „Б“ обезвредило и пренело статусном променом на друштво „А“), не ради о отуђењу имовине у смислу члана 22в Закона, па се, с тим у вези, расход обезвређења, који није био признат у пореском периоду у којем је исто извршено, не признаје у пореском периоду у којем је предметна имовина отписана и искњижена из пословних књига обвезника (у конкретном случају друштва „А“, као друштва стицаоца у статусној промени).

### 2. Да ли се расход обезвређења (који није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) признаје у пореском периоду у којем је предметна имовина искњижена из пословних књига обвезника (у конкретном случају, софтвер и лиценце купљене ради даље продаје)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-131/2018-04 од 30.5.2018. год.)

У складу са чланом 22в став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 113/17, у даљем тексту: Закон), на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује

као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је, претходно обезвређену имовину (у конкретном случају софтвер и лиценце купљене ради даље продаје) искњижио из својих пословних књига услед технолошке застарелости и последично немогућности даље продаје исте (имовине), па се, с тим у вези, поставило питање, да ли се расход обезвређења (који није био признат у пореском периоду када је обезвређење извршено) признаје у пореском периоду у којем је предметна имовина искњижена из пословних књига обвезника.

Сагласно наведеној законској одредби, сматрамо да се, у пореском периоду у којем обвезник расходује и искњижи из пословних књига (претходно обезвређену) имовину која више није употребљива, односно која не може или неће бити предмет продаје (а која није уништена у складу са прописима који уређују заштиту животне средине), нису стекли услови за признавање обезвређења предметне имовине (у складу са чланом 22в став 1. Закона).

### **3. Састављање пореске пријаве за 2017. годину, односно утврђивање аконтације за 2018. годину у случају коришћења пореског подстицаја из члана 48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 47/13)**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-85/2018-04 од 30.5.2018. год.)

- Сагласно члану 63. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту:

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

Порески обвезник је дужан да у пореској пријави обрачуна порез на добит за порески период за који се пријава подноси (члан 66. став 1. Закона).

Сходно члану 67. став 1. Закона, порески обвезник, током године порез на добит плаћа у виду месечних аконтација, чију висину утврђује на основу опорезиве добити која не садржи капиталне добитке и губитке, а која је исказана у пореској пријави за претходну годину, односно претходни порески период, и у којој се исказују и подаци од значаја за утврђивање висине аконтације у текућој години.

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

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

До почетка плаћања месечне аконтације у складу са ставом 3. овог члана, обвезник у текућој години плаћа месечну аконтацију у висини која одговара месечној аконтацији из последњег месеца претходног пореског периода, а почетком плаћања месечне аконтације у складу са ставом 3. овог члана, висина тих аконтација се коригује навише или наниже, тако да се укупно плаћене аконтације од почетка текуће године, односно почетка пореског периода доведу на износ као да је уплата аконтација вршена у складу са пореском пријавом из става 3. овог члана (члан 67. став 4. Закона).

Према томе, а сагласно наведеним законским одредбама, плаћање месечних аконтација у складу са поднетом пореском пријавом врши се за месец у коме је пријава поднета, почев од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета,

што значи да, уколико је (нпр.) пореска пријава поднета у мају 2018. године, месечна аконтација пореза на добит правних лица за мај месец плаћа се (у складу са обрачунатим износом) до 15-тог јуна 2018. године. Такође, до почетка плаћања аконтације за месец мај 2018. године, обвезник је дужан да плаћа аконтације (за период јануар–април 2018. године), при чему висина аконтације (за сваки месец понаособ) одговара износу месечне аконтације из децембра 2017. године.

Ако је обвезник у виду аконтација (плаћених) за 2017. годину платио више пореза него што је био дужан да плати по коначној обавези обрачунатој у пореској пријави (за 2017. годину), више плаћени порез урачунава се као аконтација за наредни период (за 2018. годину) или се обвезнику враћа на његов захтев, у складу са чланом 66. став 3. Закона.

- Указујемо да обвезник, након подношења пореске пријаве (у којој је обрачунао коначну пореску обавезу, односно аконтацију за наредни порески период) има право да поднесе пореску пријаву (са пореским билансом), у којој ће исказати податке од значаја за измену месечне аконтације и обрачунати њену висину, у складу са чланом 68. став 1. Закона.

- 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 о порезу на добит), 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 о порезу на добит).

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 о порезу на добит).

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 о порезу на добит 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 о порезу на добит 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 о порезу на добит.

Пореска пријава за обрачун пореза на добит правних лица подноси се на Обрасцу ПДП – Пореска пријава за аконтационо – коначно утврђивање пореза на добит правних лица, који чини његов саставни део Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 30/15 ... 101/16).

У Образац ПДП, у делу 5, обвезник уноси податке од значаја за утврђивање коначне пореске обавезе, при чему под редним бројем 5.4 уноси укупан износ умањења обрачунатог пореза по основу права на порески подстицај или порески кредит. Поред тога,

у делу 6 Обрасца ПДП, обвезник уноси податке који су од значаја за утврђивање месечне аконтације пореза на добит за наредни порески период, а под редним бројем 6.4 износ умањења обрачунаог пореза по основу права на порески подстицај или порески кредит.

Сагласно наведеном, обвезник, који има неискоришћени порески кредит из члана 48. став 5. Закона о порезу на добит, може (по том основу) да умањи обрачунати порез за 2017. годину, при чему податке о износу неискоришћеног пореског кредита уноси под редним бројем 5.4, односно (уколико су испуњени услови из члана 48. став 5. Закона о порезу на добит) под редни број 6.4. Обрасца ПДП.

Међутим, уколико обвезник по основу неискоришћеног пореског кредита не умањује обрачунати порез за 2017. годину (тј. не исказује податке на редном броју 5.4 Обрасца ПДП), у том случају, а према нашем мишљењу, не умањује ни обрачунати порез за сврху утврђивања аконтација за 2018. годину, односно не исказује податке ни на редном броју 6.4 Обрасца ПДП.

Напомињемо да право на умањење обрачунаог пореза за 2017. годину по основу неискоришћеног дела пореског кредита из ранијих година, обвезник може користити до лимита од 33%, односно 70% обрачунаог пореза, у зависности од извршеног разврставања обвезника (према закону којим се уређује рачуноводство) за тај порески период. С тим у вези, уколико је обвезник (сагласно прописима о рачуноводству) за 2017. годину разврстан у мало правно лице, обрачунати порез (по напред наведеном основу), а за сврху утврђивања аконтација пореза на добит за 2018. годину, може се умањити највише до 70% обрачунаог пореза по основу неискоришћеног дела пореског кредита из ранијих година, уколико је исказао податак и на редном броју бр. 5.4 и на редном броју 6.4 Обрасца ПДП.

#### 4. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу расходања робе (којој истиче рок употребе)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-75/2018-04 од 22.5.2018. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

У смислу члана 7. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним 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.

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

Како произилази из садржине поднетог дописа, на основу ванредног пописа неупотребљиве робе надлежни орган обвезника, а на предлог пописне комисије, дана 25.11.2015. године донео је одлуку да се (услед приближавања рока истека робе) изврши отпис и уништење предметне робе на безбедан и нешкодљив начин, уз ангажовање стручне лабораторије која је дана 10.02.2016. године сачинила извештај о испитивању и документа о кретању отпада. С тим у вези, поставило се питање да ли расход, настао у конкретном случају, треба исказати у пословним књигама обвезника у 2015. или у 2016. години.

Имајући у виду да је давање одговора по наведеном питању које, по својој суштини, представља претходно питање за правилно



опредељење пореског третмана предметног расхода, обратили смо се Сектору за финансијски систем Министарства финансија, као надлежном по овом питању, од којег смо дана 23.4.2018. године добили одговор у којем је, између осталог, наведено и следеће:

„ ... Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодствене стана са стварним стањем („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 137/14, даље: Правилник) пописују се начин и рокови вршења пописа имовине и обавеза и усклађивања књиговодствене стана са стварним стањем које се утврђује пописом.

Одредбама члана 13. Правилника пописано је да се о извршеном попису доставља извештај који садржи: стварно и књиговодствено стање поимено и обавеза; разлике између стварног стања утврђеног пописом и књиговодствене стана; узроке неслагања између стања утврђеног пописом и књиговодствене стана; предлоге за ликвидацију утврђених разлика (пребијање мањкова и вишкова насталих по основу замена, начин накнађивања мањкова и приходавања вишкова, отписивања заспирелих попраживања, приходавања заспирелих обавеза и др.); начин књижења; примедбе и објашњења лица који рукују, односно која су задужена материјалним и новчаним вредностима о утврђеним разликама, као и друге примедбе и предлоге комисије за попис, односно лица из члана 6. овог правилника у вези са пописом.

Извештај из става 1. овог члана комисија за попис, односно лице из члана 6. овог правилника доставља надлежном органу правног лица, интјерном ревизору, надзорном одбору или одбору ревизора, ако га има, а ако правно лице по закону којим се уређује ревизија подлеже законској ревизији и друштву за ревизију са којим је закључио уговор о ревизији, најкасније 30 дана пре истека рока за достављање података за статистичке и друге потребе из члана 35. став 1. Закона, односно најкасније 30 дана по извршеном попису

у року године.

За тачности пописа и извештаја о попису одговорни су чланови комисије за попис, односно лице из члана 6. овог правилника.

Сагласно одредбама члана 14. Правилника надлежни орган правног лица, односно предузетник разматра извештај о извршеном попису у присуству председника комисије за попис, односно лица из члана 6. овог правилника, интјерног ревизора, надзорног одбора или одбора ревизора, ако га има, као и лица коме је правно лице, односно предузетник поверио вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја и одлучује о предлозима комисије за попис, односно лица из члана 6. овог правилника.

Орган управљања правног лица, односно предузетник, у року из члана 13. став 2. овог правилника, доноси одлуку о усвајању извештаја о извршеном попису.

Извештај о извршеном попису, заједно са пописним листима и одлукама надлежног органа правног лица, односно предузетника доставља се на књижење ради усклађивања књиговодствене стана са стварним стањем.

Имајући у виду наведено, информације изнете у захтеву, а с обзиром да је попис извршен и одлука надлежног органа (донета на основу извештаја о попису) о отпису робе донета у 2015. години (без обзира што је извештај о уништењу робе достављен фебруара 2016. године), мишљења смо да је у конкретном случају правно лице сходно Закону и Правилнику требало да предметно књижење сprovede у пословним књигама за 2015. годину.“

Имајући у виду наведено, у случају када обвезник (сагласно прописима којима се уређује рачуноводство) искаже у својим пословним књигама расход по основу расходања залиха (неупотребљиве) робе, при чему обвезник (у складу са позитивним прописима) поседује извештај референтне установе о начину уништења предметне робе, испитивању отпада, као и документа

о кретању отпада, сматрамо да се такав расход, исказан у билансу успеха (у складу са прописима о рачуноводству), признаје у пореском билансу сачињеном за тај порески период, сходно члану 7. став 1. Закона.

**5. Примена одредбе члана 23. Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник (произвођач шећера) повремено на домаћем тржишту продаје веће количине шећера на начин да се, у складу са уговором о продаји, купцу издаје фактура са власничким листом и купац у потпуности располаже укупно купљеном количином шећера, а преузимање истог (из силоса обвезника) врши сукцесивно према сопственим потребама, уговореном динамиком испоруке и у уговореном периоду**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-305/2018-04 од 22.5.2018. год.)

У смислу одредбе члана 23. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износу утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према члану 23. став 2. Закона, за утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се приходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода који прописује министар финансија, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник

(произвођач шећера) повремено на домаћем тржишту продаје веће количине шећера на начин да се, у складу са уговором о продаји, купцу издаје фактура са власничким листом и купац у потпуности располаже укупно купљеном количином шећера, а преузимање истог (из силоса обвезника) врши сукцесивно према сопственим потребама, уговореном динамиком испоруке и у уговореном периоду. С тим у вези, независни ревизор обвезника истакао је запажање да у предметним продајним трансакцијама (типа „фактуриши и складишти“) које се у суштини односе на продају на власнички лист за шећер складиштен у силосу заједно са шећером у власништву осталих купаца и шећером у сопственом власништву, нису испуњени сви неопходни услови за признавање прихода у складу са МРС 18 – Приходи, и препоручује обвезнику да приход по основу продајних трансакција (типа „фактуриши и складишти“) призна тек након физичке испоруке шећера купцима. Уважавајући запажања и препоруке ревизора, обвезник је умањео основицу пореза на добит за 2017. годину за износ шећера који није преузет од стране купаца, при чему је ово умањење привремено, с обзиром да ће, након преузимања предметне количине у 2018. години, обвезник у својим пословним књигама евидентирати приход (који се укључује у пореску основицу за 2018. годину). У вези са наведеним поставило се питање да ли је прихватањем запажања и препоруке ревизора обвезник поступио исправно са аспекта примене Закона.

Сагласно наведеним одредбама Закона, обвезник је дужан да у пореском периоду за који утврђује опорезиву добит у исту укључи приходе који су, као такви, исказани у билансу успеха који је сачињен за исти период, и то у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања. С тим у вези, сматрамо да се за сврху утврђивања опорезиве добити у пореском билансу за конкретан порески период (2017. годину) укључују приходи који испуњавају услове прописне

релевантним МРС за признавање истих (прихода) у билансу успеха, сходно одредби члана 23. став 1. Закона.

Напомињемо да је тумачење прописа којима се уређује рачуноводство (укључујући, између осталог, МРС) у надлежности Сектора за финансијски систем, као организационе јединице у оквиру Министарства финансија.

#### **6. Порески третман камате која је приписана главници, а која се (као таква) исплаћује нерезидентном правном лицу**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-205/2018-04 од 21.5.2018. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 3) 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 камата.

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.

У конкретном случају, а на основу закљученог уговора о преносу потраживања, нерезидентно правно лице (у даљем тексту: нерезидент), као прималац потраживања, преузима потраживања која банке и друга правна лица (такође нерезиденти Републике Србије), као преносиоци потраживања, имају (по основу уговора о кредиту) према резидентном правном лицу (у даљем тексту:

резидент). Након преузимања предметних потраживања, нерезидент (као нови поверилац) и резидент (као дужник), закључују, како произилази из садржине поднетог дописа, анекс (свих претходно закључених) уговора о кредиту који су преносиоци потраживања закључили са резидентом, а којим се износ целокупног дуга према нерезиденту (а који се састоји од главница и камата) дефинише као (нови) износ главнице. Према томе, предметним анексом уговора, износ камате (коју је резидент претходно дуговао преносиоцима потраживања, а по основу уговора о преносу потраживања дугује примаоцу потраживања – нерезиденту), приписан је главници. С тим у вези, поставља се питање да ли приликом исплате (тако утврђене) главнице нерезиденту, резидент има обавезу да на део главнице, који је једнак износу камате који је приписан главници, обрачуна и плати порез по одбитку.

Сагласно наведеном, у случају када нерезидент који има потраживања према резиденту по основу главнице и камате (при чему су предметна потраживања стечена по основу уговора о преносу потраживања закључених са другим нерезидентима), закључи са резидентом анекс уговора, којим је уговорено да се износ дуговане камате не исплаћује (у ратама), већ се приписује главници (капитализује), сматрамо да је резидент (као исплатилац) дужан да у року од три дана од дана исплате кредита (независно да ли се исплата врши у ануитетима или у целости) обрачуна и плати порез по одбитку, на износ камате који је приписан главном дугу, а који се (у том случају) плаћа, имајући у виду да се, у конкретном случају, ради о потраживању нерезидента које суштински представља приход по основу камате који је нерезидент остварио од резидента, а који је предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона.

Поред тога, а имајући у виду да је анексом уговора прописана и камата која ће се обрачунавати и плаћати на „нову“ главницу (чији је износ утврђен анексом уговора на претходно наведен начин),

резидент је дужан и да на износ те камате обрачуна и плати порез по одбитку, према члану 71. став 1. Закона.

Такође, а с обзиром да се (како се наводи у поднетом допису) ради о правном односу два правна лица која су повезана у складу са Законом, напомињемо да је, с тим у вези, резидент (као исплатилац камате која је приписана главници, као и камате која се обрачунава на „нову“ главницу) дужан да, у складу са Законом, утврди износ камате по принципу „ван дохвата руке“, и то применом општих правила о утврђивању цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“ која су прописана Законом или применом каматних стопе за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке“, а које прописује министар финансија.

**7. Утврђивање набавне цене удела који обвезник има у другом правном лицу (а за сврху одређивања капиталног добитка), у случају када је у пословним књигама обвезника (над којим је у току 2008. године отворен стечајни поступак) набавна цена удела коригована по основу процене овлашћеног проценитеља (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-328/2018-04 од 16.5.2018. год.)**

Одредбама члана 5. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 142/14), које су ступиле на снагу 26. децембра 2014. године, измењене су одредбе члана 34. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) које су уређивале начин опорезивања добити обвезника у поступку ликвидације и стечаја.

Чланом 20. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица прописано је да се на утврђивање,

обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којима није окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, до дана ступања на снагу овог закона, примењују одредбе Закона.

Сагласно члану 34. став 1. Закона, добит утврђена у поступку ликвидације обвезника подлеже опорезивању.

Добит обвезника у току ликвидације се утврђује као позитивна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка, односно као разлика имовине у току трајања ликвидационог поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, утврђена у финансијским извештајима поднетим у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, при чему је почетни биланс периода ликвидације једнак билансу на крају пореског периода пре почетка ликвидационог поступка (члан 34. став 2. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, обвезник над којим се отвара поступак ликвидације дужан је да надлежном пореском органу поднесе пријаву и порески биланс, и то:

1) са стањем на дан отварања поступка ликвидације – у року од 15 дана од дана достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија;

2) са стањем на дан окончања поступка ликвидације – у року од 15 дана од достављања финансијских извештаја у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија.

Сагласно члану 34. став 4. Закона, период за који се утврђује основица из става 2. овог члана одговара стварном трајању поступка ликвидације, али не може бити дужи од једне године, с тим што, уколико се поступак пренесе у наредну годину, обвезник саставља и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, који се подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.

Одредбе члана 34. овог закона сходно се примењују и у

поступку стечаја (члан 37. Закона).

Како произилази из садржине поднетог дописа као и документације поднете уз допис, над обвезником (банком, у конкретном случају) је 2006. године покренут поступак ликвидације који је, на основу решења Трговинског суда донетог 2008. године, обустављен. Истим решењем, над обвезником је покренут поступак стечаја који још увек траје.

Имајући у виду наведено, а пре свега чињеницу да поступак ликвидације, односно стечаја над обвезником није закључен до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, на утврђивање пореске обавезе, у конкретном случају, примењују се одредбе чл. 34. и 37. Закона. С тим у вези, обвезник није дужан да, по основу продаје удела (које обвезник има у капиталу другог правног лица), извршене у поступку стечаја, утврђује капитални добитак, односно губитак, имајући у виду да обвезник (у периоду трајања ликвидације, односно стечаја) утврђује добит (пореску основицу) као позитивну разлику имовине у току трајања ликвидационог, односно стечајног поступка за који се подноси пореска пријава и порески биланс, у складу са одредбама чл. 34. и 37. Закона.

## **8. Признавање расхода у пореском билансу обвезника по основу делимичног отписа ненаплативих потраживања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-126/2018-04 од 8.5.2018. год.)

Сагласно одредби члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 113/17, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход,

осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом: 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника; 2) да је то потраживање у књигама пореског обвезника отписано као ненаплативо; 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Ставом 2. истог члана Закона прописано је да се на терет расхода признаје и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

Према одредби члана 22а став 2. Закона, на терет расхода банке признаје се отпис вредности појединачних потраживања у складу са одредбама члана 16. ст. 1. до 6. овог закона.

Одредбом члана 22а став 3. Закона прописано је да, изузетно од става 2. овог члана, на терет расхода банке признаје се отпис вредности појединачних потраживања по основу кредита одобреног неповезаном лицу у смислу овог закона, под условом да је од момента доспелости потраживања прошло најмање две године, уз пружање документације која представља основ за доказивање неспособности дужника да извршава своје новчане обавезе (нпр. документација из кредитног досијеа дужника о измиривању обавезе дужника према банци у току последњих дванаест месеци, преписка и друга документација о контактима банке и дужника у вези са наплатом потраживања и мерама које је банка предузела ради наплате).

У смислу става 4. истог члана Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности преосталог дела појединачног потраживања банке који није наплаћен из средстава остварених

продајом непокретности која се спроводи у складу са законом.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када обвезник – банка која (као у конкретном случају) испуњава Законом прописане услове за отпис целокупног износа потраживања на име кредита одобреног неповезаном лицу у смислу овог закона, у својим пословним књигама искаже расход по основу отписа дела предметног потраживања, сматрамо да се тако исказан расход признаје у пореском билансу банке у пореском периоду за који се исти (порески биланс) подноси.

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли је обвезник пореза на имовину, за непокретности које су евидентирани у пословним књигама предузетничке радње, физичко лице које је оснивач те радње или предузетничка радња, у случају кад је предузетник у обавези да пословне књиге води по систему двојног књиговодства тј. кад се том предузетнику не признаје право на паушално опорезивање?**

**По којој стопи се утврђује порез на имовину за непокретности евидентирани у пословним књигама предузетника?**

**Да ли је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права „пренос“ непокретности са физичког лица на радњу коју то лице оснива?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00263/2018-04 од 31.5.2018. год.)*

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

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

грађевинског земљишта;

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

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

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

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

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

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

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

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

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).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона (члан 4. став 1. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 4. став 4. Закона, обвезник пореза на имовину из члана 4. став 1. Закона који не води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који не води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

1) физичко лице које остварује приходе од самосталне

делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана (у даљем тексту: предузетник) који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;

2) друго лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

3) предузетник који води пословне књиге – за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама.

Обвезник пореза на имовину из члана 4. став 1. Закона који води пословне књиге (у даљем тексту: обвезник који води пословне књиге), у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте предузетник који води пословне књиге – за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (у даљем тексту: имовина у пословним књигама), осим предузетника из члана 4. став 4. тачка 1) Закона (члан 4. став 5. тачка 3) Закона).

Стопа пореза на имовину на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге износи до 0,4% (члан 11. став 1. тачка 1) Закона).

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

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

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

Према одредби члана 8. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16, 104/16 и 96/17, у даљем тексту: ЗОФЛС), скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину стопе пореза на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину.

Према одредби члана 26. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС, 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис и 44/99–др. пропис), уговор је закључен кад су се уговорне стране сагласиле о битним састојцима уговора.

Према одредби члана 83. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), предузетник је пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности (члан 85. став 1. Закона о привредним друштвима).

Према мишљењу Министарства привреде од 10.11.2014. године, „Обављање привредне делатности у статусу предузетника значи да предузетник обавља делатност, а не радња. Радња се у Закону о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11 и 83/14–др. закон) и не помиње, а и по претходном Закону о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 125/04), који је помињао радњу, она није имала субјективитет. Све правне послове у обављању делатности предузетника предузима предузетник у своје име. Предузетник стиче сва права и обавезе поводом обављања делатности ради које је формирао такву „радњу“. У том смислу

таква „радња“ и не може бити странка у поступку (не може бити ни тужилац ни тужени). Како радња не постоји као субјект у праву, то нису могући никакви уговори са радњом. За закључење уговора је, пре свега, потребан субјективитет, који се овде појављује у облику уговорне способности. Радња нема ни субјективитет, ни уговорну способност, иако има неких обележја која стварају утисак као да радња постоји као субјект у праву (пословно име, седиште, матични број ...). Међутим, сва ова обележја су, у ствари, обележја предузетника, а не радње. Пословно име је име под којим предузетник обавља делатност. Седиште је место у коме предузетник обавља делатност, матични број је број под којим предузетник обавља делатност, итд.“

- Имајући у виду да је предузетник пословно способно физичко лице које, у циљу остваривања прихода обавља делатност, те да за обавезе које настану у вези са обављањем делатности одговара целокупном својом имовином, што значи да постоји један правни субјект (физичко лице – предузетник) и његова целокупна имовина (стечена из обављања делатности и по другим основима) којом он одговара за све обавезе, за непокретности које су евидентирани у пословним књигама предузетника обвезник пореза на имовину јесте физичко лице – предузетник (а не радња).

- Порез на имовину на права на непокретности евидентирани у пословним књигама предузетника (које се воде по систему двојног књиговодства) утврђује се по стопи коју је утврдила скупштина јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез, ако је та стопа до 0,4%. У случају да скупштина јединице локалне самоуправе није утврдила висину пореске стопе, или ју је утврдила преко 0,4%, за имовину евидентирани у пословним књигама предузетника као обвезника који води пословне књиге порез на имовину утврђује се по стопи од 0,4%.



• Имајући у виду да је уговор сагласност воља уговорних страна (што значи бар две), а да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији које за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином у коју улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности, произлази да акт назван уговором који физичко лице закључи са самим собом као предузетником, а којим се уређује да физичко лице своју непокретност преноси на своју радњу тј. на самог себе као предузетника, не производи правно дејство.

Дакле, на основу таквог акта не долази до преноса права својине на непокретности (са једне стране на другу), што значи да у овом случају не постоји ни предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

## **2. Да ли основицу пореза на имовину за подземни резервоар у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом, за који је обвезник пореза лице које води пословне књиге чија је претежна регистрована делатност трговина, чини књиговодствена вредност?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00231/2018-04 од 15.5.2018. год.)

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

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 7. став 2. Закона, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. овог члана чини:

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

Вредност непокретности из става 2. овог члана порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. овог закона (члан 7. став 3. Закона).

Према одредби члана 7. став 4. Закона, изузетно од става 3. овог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, и то за:

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања;
- 4) објекте за производњу гаса;
- 5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;
- 6) објекте за третман и одлагање отпада;
- 7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну

употребу материјала;

- 8) складишне и стоваришне објекте.

Изузетно од ст. 1. до 7. овог члана, основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 8. Закона).

Према одредби члана 7а став 2. Закона, у случају из члана 6. став 8. Закона (тј. кад ни у зони ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду од 1. јануара до 30. септембра текуће године), јединица локалне самоуправе дужна је да, до истека рока из става 1. овог члана, објави просечне цене одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге и то у зони која је, према одлуци надлежног органа те јединице локалне самоуправе, утврђена као најопремљенија у смислу члана 6. став 3. овог закона (у даљем тексту: најопремљенија зона).

Јединица локалне самоуправе дужна је да објави акте којима се утврђују зоне, најопремљеније зоне, као и коефицијенти за непокретности у зонама, до 30. новембра текуће године на начин из става 1. овог члана, као и сваку промену тих аката (члан 7а став 4. Закона).

Ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне у складу са ставом 4. овог члана, основица пореза на имовину на непокретности обвезника који води пословне

књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7а став 6. Закона).

Одредбом члана 3. став 1. тачка 9) Закона о запаљивим и горивим течностима и запаљивим гасовима („Сл. гласник РС“, бр. 45/15, у даљем тексту: Закон о запаљивим и горивим течностима) прописано је да су објекти – грађевински објекти на одређеној локацији који се састоје од грађевинског дела и уграђене опреме што заједно чини техничко-технолошку целину, као што су нафтоводи, гасоводи, продуктоводи, резервоари, складишта, претакалишта и други објекти или њихови саставни делови, а намењени су за складиштење и претакање запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова, објекти у којима се врши складиштење запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова ради обављања трговине или сопствене употребе.

Резервоар је грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну или техничко-технолошку целину са свим потребним инсталацијама, постројењима и опремом у коме се безбедно складишти запаљива и горива течност и запаљиви гас, израђен према прописима донетим на основу закона, стандардима, односно сродним документима и упутствима произвођача (члан 3. став 1. тачка 14) Закона о запаљивим и горивим течностима).

Према одредбама тач. 4.1.3, 4.1.4. и 4.1.11. Правилника о изградњи постројења за запаљиве течности и о ускладиштавању и претакању запаљивих течности („Сл. лист СФРЈ“, бр. 20/71 и 23/71–исправка), који се примењује сходно члану 38. Закона о запаљивим и горивим течностима, резервоар може бити надземни и подземни. Надземни резервоар је непокретни и непропусни суд, постављен односно изграђен на површини земље, за смештај запаљивих течности. Подземни резервоар је непокретни суд са свих страна заштићен некородивним материјалом (земљом, песком, шљунком), постављен односно изграђен испод површине земље за смештај запаљивих течности.

Према одредби члана 2. тачка 81) Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/14), трговина моторним и другим горивима на станицама за снабдевање превозних средстава је трговина на мало.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), трговина на мало моторним горивима у специјализованим продавницама разврстана је у Сектор Г, Област 47, Грана 47.3, Група 47.30 – Трговина на мало за моторна возила и мотоцикле.

Према томе, непокретности – подземни резервоари за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом (у даљем тексту: подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице), који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, не сматрају се складишним, односно стоваришним објектом у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона, независно од тога што се на станицама за снабдевање моторних возила горивом, због особина горива (нпр. запаљивости и горивости), она морају држати у посебним (према прописаним стандардима) за то изграђеним подземним резервоарима, а не на начин као остала роба у трговинским објектима на мало.

Такође, подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице нису објекти из члана 7. став 8. Закона, за које је основица пореза на имовину обвезницима који воде пословне књиге књиговодствена вредност на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за које се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Под претпоставком да основицу пореза на имовину за подземне резервоаре за гориво у саставу „бензинске“ станице, који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, за које је обвезнику који води пословне књиге пореска обавеза настала пре 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година), не чини фер вредност прописана чланом 7. став 1. Закона (како

се из постављеног питања може закључити), основицу пореза на имовину за те објекте чини:

– вредност која се утврђује применом елемената корисне површине и просечне цене Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности, уколико је јединица локалне самоуправе на чијој се територији налазе конкретни подземни резервоари, до 30. новембра текуће године, објавила акте којима се утврђују зоне и просечну цену Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности у зони у којој се налазе конкретни подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице;

– вредност која се утврђује применом елемената корисне површине, коефицијента за непокретности у зонама и просечне цене Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности на основу које је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у зони која је (према одлуци те јединице локалне самоуправе) најопремљенија – уколико ни у зони у којој се налазе конкретни подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице, ни у граничним зонама са том зоном, није било најмање три промета Пословних зграда и других (надземних и подземних) грађевинских објеката који служе за обављање делатности, у периоду од 1. јануара до 30. септембра текуће године и уколико је та јединица локалне самоуправе, до 30. новембра текуће године објавила акте којима се утврђују зоне и просечна цена Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности на основу које је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у зони која је (према одлуци те јединице локалне самоуправе) најопремљенија;

– вредност подземних резервоара за гориво у саставу „бензинске“ станице исказана у пословним књигама на последњи

дан пословне године обвезника у текућој години – само кад јединица локалне самоуправе до 30. новембра текуће године није објавила акте којима се утврђују зоне (укључујући најопремљенију зону) и просечне цене Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности у зони у којој се налазе конкретни подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице или просечну цену Пословних зграда и других (надземних и подземних) грађевинских објеката који служе за обављање делатности на основу које је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у зони која је (према одлуци те јединице локалне самоуправе) најопремљенија (у случају кад у зони у којој се налазе конкретни подземни резервоари за гориво у саставу „бензинске“ станице и граничним зонама са том зоном није било најмање три промета Пословних зграда и других грађевинских објеката који служе за обављање делатности).

Имајући у виду да, у складу са чланом 6. став 2. Закона, корисна површина објекта јесте збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта), по нашем мишљењу, корисну површину подземног резервоара за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом, чија је површина доње основе хоризонтална, чини површина те основе између унутрашњих страна спољних зидова резервоара. Ако је објекат лоптастог или другог облика тако да нема тзв. подну површину, сматрамо да се корисна површина тог објекта утврђује сходно површини његове вертикалне пројекције на земљиште.

**3. Да ли се порез на имовину плаћа на киоск који није**

**инкорпорисан у земљишту већ је постављен на земљишту и може да се помера са места на место?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00229/2018-04 од 11.5.2018. год.)

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

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

С тим у вези, мишљења смо да се киоск који није инкорпорисан у земљишту, већ је постављен („лежи“) на њему и који се може премештати са места на место без оштећења његове суштине не сматра непокретношћу, па није предмет опорезивања порезом на имовину.

Да ли је веза између киоска и земљишта на којем „лежи“ такве природе да он представља непокретну, односно покретну ствар тј. да ли се може премештати са места на место без оштећења његове суштине, фактичко је питање које орган надлежан за утврђивање пореза на имовину цени према околностима сваког конкретног случаја.

**4. Да ли се порез на имовину правних лица плаћа у периоду када се врши реконструкција објекта?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00230/2018-04 од 11.5.2018. год.)

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

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

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

Према одредби члана 2. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни.

Реконструкција јесте извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта, којима се: утиче на стабилност и сигурност објекта и заштиту од пожара; мењају конструктивни елементи или технолошки процес; мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица, врши замена уређаја, постројења, опреме и инсталација са повећањем капацитета (члан 2. тачка 32) Закона о планирању и изградњи).

Имајући у виду да је реконструкција извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта (којима се утиче на стабилност и сигурност објекта и заштиту од пожара; мењају конструктивни елементи или технолошки процес; мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица, врши замена уређаја, постројења, опреме и инсталација са повећањем капацитета), што значи да за време реконструкције и даље постоји објекат на коме су конституисана права обвезника која су предмет опорезивања (тј. управо на постојећем објекту се реконструкција врши), обавеза по основу пореза на имовину не престаје за време реконструкције објекта.

Дакле, обвезници који воде пословне књиге (што значи и правна лица) плаћају порез на имовину и у периоду реконструкције објекта који је предмет опорезивања.

##### **5. Да ли порез на поклон плаћа група грађана, као политички субјект, кад прими донацију (новчану и неновчану)?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00088/2018-04 од 7.5.2018. 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 поклонопримци приме на поклон.

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

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

Према одредби члана 14. став 6. 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) mopеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које

наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

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

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

Одредбом члана 21. став 1. тачка 13) Закона прописано је да се порез на наслеђе и поклон не плаћа на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

Законом о финансирању политичких активности („Сл. гласник РС“, бр. 43/11 и 123/14, у даљем тексту: Закон о финансирању политичких активности) уређени су извори и начин финансирања, евиденција и контрола финансирања политичких активности политичких странака, коалиција и група грађана (у даљем тексту: политички субјекти).

„Група грађана“ је облик удруживања бирача ради заједничког учешћа на изборима, који своје међусобне односе уређују уговором, овереним у складу са законом којим се уређује оверавање потписа (члан 2. алинеја 4. Закона о финансирању политичких активности).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о финансирању политичких активности, политички субјекти финансирају се из јавних и приватних извора.

Новчана средства из јавних извора су средства буџета Републике Србије, буџета аутономне покрајине и буџета јединице локалне самоуправе, намењена за финансирање политичке активности (члан 5. Закона о финансирању политичких активности).

Приватне изворе финансирања политичке активности чине чланарина, прилог, наследство, легат, приход од имовине и задуживање код банака и других финансијских организација у Републици Србији (члан 7. Закона о финансирању политичких активности).

Према члану 9. ст. 1. и 2. Закона о финансирању политичких активности, прилог је новчани износ, осим чланарине, који физичко или правно лице добровољно даје политичком субјекту, поклон, као и услуге пружене без накнаде или под условима који одступају од тржишних. Прилог су и кредити, зајмови и друге услуге банака и других финансијских организација у Републици Србији дати под условима који одступају од тржишних, као и отпис дугова.

Према томе, ако група грађана, као политички субјект, који нема својство правног лица, на поклон (што значи и без обавезе противчинидбе на име примљеног поклона) прими право својине и/или друга права на непокретности из члана 2. став 1. Закона, тај поклон јесте предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон – ако се на пренос права по том основу (са поклонодавца на поклонопримца) не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Такође, поклон ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона који прими група грађана као политички субјект, који нема својство правног лица, предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим:

- за пренос на који се плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност,
- удела у правном лицу, хартија од вредности, мопеда, мотокултиватора, трактора, радне машине, државног ваздухоплова

односно ваздухоплова без сопственог погона;

– када прими (одједном или у више оброчних давања) од истог лица у једној календарској години новац и/или права и/или ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона – за вредност поклона до 100.000 динара.

Напомињемо да је за остварен поклон који је предмет опорезивања порезом на поклон, обвезник пореза на наслеђе и поклон поклонопримац, па је дужан да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза надлежном пореском органу, са потребном документацијом, у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе. Пореска пријава подноси се и кад обвезник има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем пореског органа, па се и пореско ослобођење (кад су за то испуњени прописани услови) утврђује решењем пореског органа.

Напомињемо да, принципијелно, пореска обавеза настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми – даном пријема поклона.

Поклон новчаних средстава који група грађана прими из буџета Републике Србије, буџета аутономне покрајине и буџета јединице локалне самоуправе, намењена за финансирање политичке активности, ослобођен је пореза на наслеђе и поклон.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе пореза на поклон по основу уговора о донацији у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

**6. Опорезивање порезом на имовину права својине на земљишту површине преко 10 ари у случају када су на истој непокретности више лица порески обвезници**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00245/2018-04 од

7.5.2018. год.)

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

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

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

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

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

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

Према томе, кад је предмет опорезивања порезом на имовину право својине на земљишту површине преко 10 ари, реч је о укупној површини земљишта које представља физичку целину. Кад су више лица порески обвезници, као сувласници на истом земљишту, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на



целу непокретност.

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### **1. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по основу зараде и подношење пореске пријаве у случају када страни физичко лице као упућени радник по основу обављања рада на територији Републике Србије остварује зараду од иностраног послодавца**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-281/2018-04 од 31.5.2018. год.)*

Према наводима, резидентно правно лице (Друштво) закључило је 1. јануара 2012. године Уговор о пословно-техничкој сарадњи (Уговор) са повезаним нерезидентним правним лицем које има седиште у Швајцарској (Швајцарска компанија). На основу Уговора Швајцарска компанија упутила је свог запосленог, на период од три године (али је лице из одређених разлога остало у Републици Србији око 22 месеца), у Друштво, а у циљу пружања подршке и преноса свог пословног знања резидентном правном лицу, тако да то лице буде ангажовано на руководећој позицији у Друштву за време трајања Уговора. Указује се да нерезидентно физичко лице – упућени радник не заснива радни однос са Друштвом, већ остаје у радном односу код свог послодавца (Швајцарска компанија). С обзиром да је Швајцарска компанија упутила свог запосленог, по основу уговора, да пружи услугу преноса пословног знања Друштву, Швајцарска компанија је за ту услугу наплаћивала накнаду коју је одредила висином исплаћене зараде свог запосленог (утврђене у бруто износу) увећане за провизију (маржу) у износу од 5%, издавањем рачуна. Даље, наводи се да је Друштво тако испостављене рачуне плаћало у складу са уговореном валутом плаћања. Такође, указује се да је Друштво имало обавезу да за упућеног радника обезбеди смештај (до одређеног износа, увећаног за трошкове струје, воде и грејања), службени аутомобил који је користио неограничено и

повратне авио карте од места рада до Швајцарске.

Сагласно одредбама чл. 7. и 8. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон) обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике и у другој држави, као и нерезидент Републике за доходак остварен на територији Републике.

Према одредбама члана 107. ст. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12 и 114/12–УС), која је била на снази до 31. маја 2013. године и уређивала је самоопорезивање физичких лица, било је прописано да обвезник који остварује зараде у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама тог закона, ако порез не обрачуна и не уплати други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

Одредбом члана 100а став 2. Закона, којом се уређује самоопорезивање физичких лица, прописано је да ако исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку, обавезу утврђивања и плаћања пореза самоопорезивањем има обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, као и у другом случају када исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна

и плати порез по одбитку.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из предметног захтева, у случају када је физичко лице упућено на рад у Републику Србију ради обављања послова на територији Републике Србије за потребе Друштва – домаће правно лице (с тим да са Друштвом не заснива радни однос нити Друштво исплаћује зараду упућеном раднику), остане у радном односу код иностраног послодавца (Швајцарска компанија) који исплаћује зараду том лицу, а сагласно Уговору (о пословно-техничкој сарадњи) Швајцарска компанија накнаду за пружене услуге, како се наводи, преноса пословног знања, фактурише Друштву и наплаћује у висини исплаћене зараде увећане за провизију од 5%, то физичко лице дужно је да само обрачуна и уплати порез по основу зараде коју остварује од свог послодавца (страно правно лице), осим у случају када је уговором о избегавању двоструког опорезивања друкчије уређено (тј. уколико Република Србија нема право опорезивања) и да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу.

Пореска пријава подноси се на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника за приход примљен \_\_\_ 20\_\_\_ године, који је прописан Правилником о обрасцу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 15/16 и 20/18), односно до 1. јануара 2014. године подносила се на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, који је био прописан Правилником о обрасцу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл.

гласник РС“, бр. 11/05).

Напомињемо да примање које оствари упућени радник – нерезидентно физичко лице од Друштва по основу накнаде трошкова (конкретно, Друштво је обавезно да обезбеди смештај – до одређеног износа увећаног за трошкове струје, воде и грејања; неограничено коришћење службеног аутомобила и повратне авио карте од места рада до Швајцарске) представља други приход физичког лица и подлеже опорезивању порезом на доходак грађана по одредбама чл. 85. и 86. Закона, на које Друштво као исплатилац прихода има обавезу да утврди и плати порез по одбитку.

## 2. Капитални добитак код преноса удела у привредном друштву (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-58/2017-04 од 30.5.2018. год.)

Према наводима у захтеву, физичко лице – резидент Републике Србије је постало власник 5% удела у домаћем правном лицу по основу Уговора о преносу удела уз накнаду, 2013. године. Истиче се да је физичко лице истовремено и власник 5% удела у правном лицу – холдинг компанији у Републици Ирској. Удео који физичко лице поседује у правном лицу у Републици Србији, како се наводи, без накнаде би пренео у правно лице у Републици Ирској, ради повећања вредности уписаног капитала у том привредном друштву с тим да приликом наведеног преноса не би дошло до промене у проценту власничког удела, тако да би физичко лице и даље било власник 5% удела у правном лицу у Републици Ирској.

Порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак и то на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом, сагласно члану 1. став 1. и члану 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр.

24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон).

Порез на доходак грађана плаћа се на приходе из става 1. члана 3. Закона, било да су остварени у новцу, у природи, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. Закона).

Према одредби члана 72. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом се сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. Закона).

Према одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности.

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

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу Закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 8. Закона).

Одредбом члана 44. став 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано

је да је основни (регистровани) капитал друштва новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији.

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

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

Основни капитал, сагласно одредби члана 146. став 1. тачка 1) Закона о привредним друштвима, повећава се новим улозима постојећих чланова или члана који приступа друштву. Основни капитал повећава се на основу одлуке скупштине (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Друштво је дужно да једном годишње, уз регистрацију годишњих финансијских извештаја у складу са законом који уређује рачуноводство и ревизију, региструје висину основног капитала ако је у претходној пословној години дошло до промене основног капитала, у складу са законом о регистрацији (став 2. члан 149. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 151. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва стиче удео у друштву сразмерно вредности његовог улога у укупном основном капиталу друштва, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије.

Одредбом члана 200. тачка 5) Закона о привредним друштвима прописано је, поред осталог, да ако оснивачким актом није другачије уређено, скупштина одлучује о повећању и смањењу основног капитала друштва.

Имајући у виду наведено, када обвезник – физичко лице који има 5% удела у привредном друштву у Републици Србији, а истовремено је и власник 5% удела у правном лицу – холдинг компанији у Републици Ирској, изврши пренос свог удела у привредном друштву у Републици Србији на начин да тај удео унесе у правно лице у Републици Ирској ради повећања вредности уписаног капитала у том привредном друштву, с тим да приликом поменутог преноса, како се наводи, не долази до промене у проценту власничког удела (физичко лице би и даље било власник 5% удела у правном лицу у Републици Ирској), сматрамо да се у том случају ради о преносу удела уз накнаду у смислу члана 72. став 1. тачка 3) Закона.

С тим у вези, уколико постоји разлика између вредности по којој удео (у привредном друштву у Републици Србији који је стекло уговором о преносу удела уз накнаду, 2013. године) као неновчани улог уноси у правно лице – холдинг компанију у Републици Ирској (ради повећања основног капитала и тиме повећа вредност свог улога у укупном основном капиталу тог правног лица) и набавне вредности по којој је лице стекло предметни удео (у привредном друштву у Републици Србији), сматрамо да је приход (као разлика између наведених вредности) који по том основу оствари физичко лице предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредбама чл. 72. до 77. Закона.

**3. Порески третман накнаде трошкова превоза и смештаја за лекаре који нису у радном односу код исплатиоца, у случају када учествују на стручној едукацији која није у организацији исплатиоца и која се не односи на област у оквиру обављања делатности исплатиоца**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-24/2018-04 од

22.5.2018. год.)

Како се наводи у допису, друштво које се бави пружањем услуга маркетинга у области фармацеутске индустрије, као и спровођењем клиничких испитивања (даље: Друштво) ангажује у Републици Србији физичка лица – лекаре, за сврху спровођења клиничких испитивања лекова које производи Групаација (развијена међународна групаација која се бави развојем и производњом лекова) чији је Друштво члан. Лекари који врше наведена испитивања остварују накнаду за свој рад и Друштво обрачунава и плаћа порез и доприносе на тај приход. Поред тога, како је друштво члан Групаације и како се клиничка испитивања спроводе у више земаља, Друштво шаље лекаре који учествују на клиничким испитивањима на састанке истраживача као и на друге специјализоване скупове за клиничка испитивања, и с обзиром да су та испитивања саставни део рада лекара на клиничким испитивањима лекова, Друштво сноси трошкове смештаја и пута за лекаре и на исте обрачунава и плаћа порез на доходак грађана на други приход и доприносе.

Такође, наводи се да Друштво по основу уговора о делу ангажује лекаре и за потребе одржавања предавања на стручним, научним и промотивним скуповима које (Друштво) самостално организује, као и учествовање на тзв. сателитским симпозијумима када Друштво закупљује термине за одржавање комерцијалних предавања ради промоције производа Друштва. У том случају лекари остварују накнаду од Друштва за ангажман на поменути скуповима и Друштво сноси трошкове превоза и смештаја, и на исте обрачунава и плаћа порез на доходак грађана и доприносе.

Како се даље наводи, поред описаних видова сарадње по основу којих Друштво радно ангажује лекаре и исплаћује накнаде које су опорезоване, Друштву се повремено обраћају лекари са молбама за покриће трошкова учествовања на различитим научним конгресима и семинарима који се најчешће одржавају у

иностранству, а који нису у организацији Друштва, односно нису у сврху обављања делатности Друштва (не односе се на област у оквиру обављања делатности Друштва) и на оваквим скуповима је забрањено помињање конкретних фармацеутских производа с обзиром да таква промоција фармацеутских производа није у складу са праксом и правилима струке. Наиме, на оваквим научним скуповима се говори о болестима као таквим или о активним супстанцама које се могу примењивати у лечењу. Истиче се да је циљ скупова општа едукација медицинског особља у вези са болешћу, а присуствовање скуповима је неопходно за лекаре имајући у виду да постоји законска обавеза о континуираној едукацији како би одржали важење својих лиценци. Наводи се да су неки од лекара који подносе овакве молбе у прошлости сарађивали са Друштвом или повремено сарађују као предавачи или истраживачи у сврху обављања клиничких испитивања лекова. Друштво лекарима плаћа трошак котизације (на који плаћа порез) за учествовање на научним скуповима и надокнађује трошкове смештаја, превоза и исхране. Указује се да наведени скупови нису у директној вези са услугама које Друштво прима од лекара јер знање стечено на овим семинарима се односи само на опште медицинско знање о конкретној болести.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 13) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон), осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца, осим прихода из тачке 11) овог става.

Изузетно од става 1. тачка 13) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по

основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно за лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузета од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 5) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то ако та лица добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, укључујући и за потребе представљања у име државних органа или организација, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње (члан 85. став 5. тачка 5) Закона).

Под накнадом по основу сарадње у смислу тачке 5) став 5. овог члана не подразумева се накнада за котизацију за присуствовање догађају којим се реализује сарадња (члан 85. став 6. Закона).

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

Имајући у виду наведено, када лекарима на њихов захтев Друштво врши покриће трошкова учествовања на различитим научним конгресима и семинарима који нису у организацији Друштва, односно нису у сврху обављања послова за Друштво (не односе се на област у оквиру обављања делатности Друштва и нису у директној вези са услугама које Друштво прима од лекара, а како се наводи на оваквим научним скуповима се говори о болестима као таквим или о активним супстанцама које се могу примењивати у лечењу, и циљ скупова је општа едукација медицинског особља у вези са болешћу, а присуствовање скуповима је неопходно за

лекаре имајући у виду законску обавезу о континуираној едукацији како би одржали важење својих лиценци), односно нису у сврху обављања послова за лице које упућује на пут, на такву накнаду трошкова обрачунава се и плаћа порез на други приход сагласно члану 85. став 1. тачка 13) Закона. На накнаду трошкова котизације за присуствовање догађају обрачунава се и плаћа порез на други приход сагласно члану 85. Закона.

#### **4. Порески третман дневница и накнаде трошкова превоза и смештаја физичким лицима која нису у радном односу код исплатиоца**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-188/2017-04 од 21.5.2018. год.)

Према наводима у захтеву, компанија „Brook Hannas & Partners“ d.o.o. (даље: Компанија) као подуговарач пружа услуге саветовања Министарству заштите животне средине (даље: Министарство) у оквиру спровођења Пројекта имплементације у вези са процесом приступања Србије Европској унији, фаза 3, од 13. марта 2017. године и који важи до 30. јуна 2020. године. Даље, наводи се да пројекат финансира Шведска агенција за међународну развојну сарадњу (SIDA), а спроводи Шведска агенција за заштиту животне средине (SEPA). Обавеза Компаније као подуговарача је да кроз уговор, осим саветовања, обезбеђује и стручна путовања, радионице и стручне скупове за запослене у Министарству и тако настале трошкове након плаћања фактурише Шведској агенцији за заштиту животне средине (SEPA). Поред тога, истиче се да су у склопу пројекта планирана, између осталих активности, и стручна путовања делегације Министарства у иностранство, најчешће у Брисел, на разговоре и консултације везане за Поглавље 27 – Заштита животне средине. Наводи се да трошкове стручних путовања

(превоз, смештај и друге трошкове организације и спровођења пута) сноси Шведска агенција за заштиту животне средине (SEPA) који (трошкови) ће након плаћања од стране Компаније као подуговарача бити фактурисани поменутој агенцији. Указује се да су учесници већином запослени у Министарству заштите животне средине, да нису у радном односу у Компанији, као и да не остварују ниједну другу накнаду по основу сарадње са Компанијом.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 13) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон), осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца, осим прихода из тачке 11) овог става.

Изузетно од става 1. тачка 13) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно за лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 5) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то упућеним односно позваним од стране државног органа или организације, са правом накнаде трошкова, независно од тога из којих средстава се врши исплата (члана 85. став 5. тачка 1) Закона).

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

Обвезник пореза па друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. члана 85. Закона (став 2. члан 85. Закона).

Имајући у виду наведено, када у оквиру спровођења Пројекта имплементације у вези са процесом приступања Србије Европској унији, који пројекат финансира Шведска агенција за међународну развојну сарадњу (SIDA), а спроводи Шведска агенција за заштиту животне средине (SEPA), Компанија као подуговарач у реализацији тог пројекта пружа Министарству услуге саветовања, организује стручна путовања, радионице и стручне скупове за учеснике – физичка лица од којих је највећи број запослен у Министарству, а мањи број није запослен у Министарству (физичка лица нису у радном односу код Компаније која је исплатилац прихода по основу накнаде трошкова и не остварују ниједну другу накнаду по основу сарадње са Компанијом) и с тим у вези плаћа трошкове (које накнадно фактурише Шведској агенцији за заштиту животне средине – SEPA) дневница за службено путовање у иностранство, трошкове смештаја и превоза до висине прописаног неопорезивог износа из члана 18. став 1. тач. 2) до 5) Закона, не плаћа се порез на доходак грађана на друге приходе за наведена лица уколико су упућена од стране државног органа или организације са правом накнаде трошкова. На део који се исплаћује преко неопорезивог износа обрачунава се и плаћа порез на доходак грађана на други приход сагласно чл. 85. и 86. Закона.

Уколико Компанија за наведена лица плаћа и неке друге трошкове који не спадају у трошкове из члана 18. став 1. тач. 2) до 5) Закона, те накнаде трошкова имају порески третман прихода физичког лица на који се обрачунава и плаћа порез на други приход сагласно чл. 85. и 86. Закона.

**5. Утврђивање набавне цене за потребе одређивања капиталног добитка у случају претварања нераспоређене добити у основни**

**капитал друштва са ограниченом одговорношћу**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-449/2016-04 од 27.4.2018. год.)

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. тог члана Закона).

Сагласно одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. тог члана.

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 8. Закона).

Одредбом члана 44. став 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано

је да је основни (регистровани) капитал друштва новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији.

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

Основни капитал, сагласно одредби члана 146. став 1. тачка 2) Закона о привредним друштвима, повећава се претварањем резерви или добити друштва у основни капитал. Основни капитал повећава се на основу одлуке скупштине (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Друштво је дужно да једном годишње, уз регистрацију годишњих финансијских извештаја у складу са законом који уређује рачуноводство и ревизију, региструје висину основног капитала ако је у претходној пословној години дошло до промене основног капитала, у складу са законом о регистрацији (став 2. члан 149. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 151. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва стиче удео у друштву сразмерно вредности његовог улога у укупном основном капиталу друштва, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије.

Одредбом члана 200. тачка 5) Закона о привредним друштвима прописано је, поред осталог, да ако оснивачким актом није другачије уређено, скупштина одлучује о повећању и смањењу основног капитала друштва.

Имајући у виду наведено, када сагласно Закону о привредним друштвима скупштина чланова привредног друштва донесе одлуку да повећа основни капитал претварањем нераспоређене добити



у основни капитал друштва, чиме се повећају улози чланова привредног друштва (сразмерно њиховим уделима, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије) у укупном основном капиталу друштва, такво повећање улога чланова привредног друштва не представља опорезиви моменат са становишта пореза на доходак грађана.

У случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду удела у капиталу привредног друштва и по том основу оствари приход као позитивну разлику између продајне цене удела и његове набавне цене, тај приход био би предмет опорезивања порезом на капитални добитак, с тим да се у набавну цену удела не би урачунао износ који је довео до повећања улога претварањем нераспоређене добити у капитал друштва.

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

### **1. Извршење решења у принудној наплати из новчаних средстава пореског обвезника у случају када пореском обвезнику престане радни однос код послодавца**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00434/2017-04 од 15.5.2018. год.)

Одредбом члана 77. ст. 1–3. 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, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, пореском обвезнику који није платио порез, а који је доспео за плаћање, односно споредно пореско давање у року из опомене, да пошаље упозорење писаним или електронским путем, као и sms поруком, односно на други начин, када је то могуће, да доспелу а неплаћену пореску обавезу, са каматом обрачунатом у складу са законом, плати у року од пет дана од дана достављања упозорења.

Ако порески обвезник није платио порез, односно споредно пореско давање, у року из члана 71. став 2. ЗПППА, односно у року из става 1. овог члана, Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза, односно споредних пореских давања, доношењем решења о принудној наплати пореза.

У решењу из става 2. овог члана наводи се основ пореског дуга, његов преостали неплаћени износ из опомене из члана 71. ЗПППА достављене пореском обвезнику, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана доношења решења, а порески обвезник се обавештава о својим правима у поступку принудне

наплате.

Одредбом члана 84. ЗПППА прописано је да се наплата пореза и споредних пореских давања, у поступку принудне наплате, спроводи на:

- 1) новчаним средствима пореског обвезника;
- 2) новчаним потраживањима пореског обвезника;

2а) заради, односно накнади зараде, односно пензији, као и на другим врстама прихода на текућим рачунима физичких лица, у делу који није изузет од извршења према закону којим се уређује извршење и обезбеђење;

3) неновчаним потраживањима и другим правима пореског обвезника;

- 4) готовом новцу и хартијама од вредности;
- 4а) штедним улозима;
- 5) покретним стварима;
- 6) непокретностима.

Принудна наплата се може спровести на једном или више предмета у исто време.

Предмети принудне наплате одређују се решењем.

Одредбом члана 92. став 1. тач. 2а) ЗПППА прописано је да се принудна наплата спроводи на заради, односно накнади зараде, односно пензији, као и на другим врстама прихода на текућим рачунима физичких лица – запленом на одређеном делу тог примања и налогом исплатиоцу, односно банци, да новчани износ за који је одређено извршење, обуставља и уплаћује, односно преноси на прописани уплатни рачун јавних прихода до потпуне исплате.

Пореска управа може на основу решења, по било којем редоследу, примењивати једно или више средстава принудне наплате из става 1. овог члана (члан 92. став 2. ЗПППА).

Одредбом члана 96. ЗПППА прописано је да се принудна наплата из новчаних потраживања пореског обвезника извршава на основу решења из члана 92. став 2. овог закона.

Решењем из става 1. овог члана налаже се дужнику пореског обвезника да свој дуг намири уплатом на уплатни рачун јавних прихода по доспелости потраживања.

Ако дужник из става 2. овог члана не изврши плаћање, по доспелости, Пореска управа врши принудну наплату из новчаних средстава са рачуна дужника пореског обвезника, у складу са чланом 95. овог закона.

Одредбом члана 96а ЗПППА прописано је да принудна наплата пореза и споредних пореских давања из зараде, накнаде зараде, односно пензије, као и на другим врстама прихода на текућим рачунима пореског обвезника извршава се на основу решења из члана 92. став 2. овог закона.

Решењем из става 1. овог члана одређује се заплена на одређеном делу зараде, накнаде зараде, односно пензије, и налаже исплатиоцу ових прихода да приликом сваке исплате тих прихода, почев од прве наредне исплате од пријема решења из става 1. овог члана, па све до потпуне наплате пореза и споредних пореских давања, врши обуставу на заради, накнади зараде, односно пензији и уплату обустављеног износа на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Исплатилац зараде, накнаде зараде, односно пензије, дужан је да поступа по налогу из решења из става 2. овог члана.

Исплатилац зараде, накнаде зараде, односно пензије, дужан је да обавести надлежни порески орган о променама од утицаја на извршење решења из става 2. овог члана, најкасније у року од пет дана од дана настанка промене.

Ако исплатилац зараде, накнаде зараде, односно пензије, не обустави и не уплати износ зараде, накнаде зараде, односно пензије,

на коме се спроводи принудна наплата, на прописани уплати рачун јавних прихода, у року из става 2. овог члана, Пореска управа врши принудну наплату пореза из новчаних средстава са рачуна исплатиоца, у складу са чланом 95. овог закона.

Принудна наплата пореза и споредних пореских давања из других прихода на текућим рачунима, на основу решења из члана 92. став 2. овог закона, је заплена и пренос средстава са текућег рачуна отвореног код банке на одговарајући уплатни рачун јавних прихода, на основу решења о принудној наплати.

Решење из става 1. овог члана садржи и налог банци код које се води текући рачун да обрачуна камату на начин прописан овим законом, од дана доношења решења до дана преноса целокупног износа пореза и споредних пореских давања и да износ обрачунате камате пренесе на одговарајуће уплатне рачуне јавних прихода.

Ако на текућем рачуну нема довољно средстава, банка извршава решење сукцесивно, према расположивим средствима на текућем рачуну, док се решење у целини не изврши.

Ако банка не поступи на начин уређен у ст. 7. и 8. овог члана, наплата дугованог износа пореза и споредних пореских давања врши се непосредно из средстава која се налазе на рачуну банке.

Решење о принудној наплати из других прихода на текућим рачунима производи правно дејство од дана достављања банци.

Ако овим законом није друкчије прописано, на принудну наплату пореза и споредних пореских давања из зараде, накнаде зараде, односно пензије, као и на другим врстама прихода на текућим рачунима пореског обвезника, сходно се примењују одредбе закона којим се уређује извршење и обезбеђење.

Одредбом члана 289. Закона о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник РС“, бр. 106/15, 106/16–аутентично тумачење, 113/17–аутентично тумачење, у даљем тексту: ЗИО) прописано је да се у решењу о извршењу на заради одређује пленидба дела

зараде извршног дужника и налаже послодавцу да заплени износ исплаћује извршном повериоцу док се потраживање извршног повериоца не намири у целини.

Одредбом члана 294. ст. 1–2. ЗИО прописано је да решење о извршењу делује и према новом послодавцу извршног дужника и то од тренутка када се новом послодавцу достави решење о извршењу. Послодавац код кога је извршном дужнику престао радни однос дужан је да одмах препорученом пошиљком с повратницом достави решење о извршењу новом послодавцу и да о томе обавести јавног извршитеља. Ако му није познато ко је нови послодавац, о томе одмах обавештава јавног извршитеља.

Сагласно наведеном, надлежни порески орган спроводи принудну наплату пореза на заради, односно накнади зараде – запленом на одређеном делу тог примања и налогом исплатиоцу да новчани износ, за који је одређено извршење, обуставља и уплаћује на прописани уплатни рачун јавних прихода до потпуне исплате. Када пореском обвезнику престане радни однос код послодавца, надлежни порески орган спроводи принудну наплату на расположивим средствима које је послодавац дужан да исплати пореском обвезнику у вези са радним односом који је престао.

У конкретном случају, када пореском обвезнику престане радни однос код послодавца (о чему постоји обавеза исплатиоца зараде да обавести надлежни порески орган о свим променама од утицаја на извршење решења о принудној наплати, најкасније у року од пет дана од дана настанка те промене) и уколико је порески обвезник променио послодавца (по сазнању надлежног пореског органа о промени послодавца), решење о принудној наплати пореза делује и према новом послодавцу – од тренутка када се новом послодавцу достави предметно решење.

Напомињемо да надлежни порески орган у поступку принудне наплате може да донесе решење о принудној наплати и на другом предмету извршења, односно принудну наплату може да спроведе на једном или више предмета у исто време, у складу са одредбама ЗПППА.

## 2. Застарелост пореске обавезе односно застарелост права на наплату пореске обавезе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-28/2018-04 од 15.5.2018. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређује поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 2а став 1. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Одредбама члана 114. ЗПППА прописано је да право Пореске

управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Према члану 114а ЗПППА прописано је да право пореског обвезника на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Застарелост права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања.

Према члану 11ж ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Пореска управа, по истеку рока из става 1. овог члана, по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања

пореза, због застарелости.

Одредбама члана 114з ЗПППА прописано је да застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече:

1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке;

2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида;

3) за време када је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б овог закона, плаћање дугованог пореза одложено.

Време трајања застоја застарелости из става 1. овог члана не рачуна се у апсолутни рок за застарелост.

Сагласно наведеном, право надлежног пореског органа на наплату пореске обавезе застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, тј. од првог дана наредне године од године у којој је та обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Уколико је надлежно порески орган против пореског дужника предузимао радње у циљу наплате пореске обавезе, рок застарелости права на наплату се прекидао сваком радњом пореског органа предузетом против пореског дужника у циљу наплате и после прекида почињао да тече изнова, а време које је протекло пре прекида није се рачунало у законом одређен рок за застарелост.

Право на наплату пореске обавезе увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало наплатити (осим у случајевима из члана 114з ЗПППА).

Напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају проверава и утврђује чињенично стање у погледу предметних уплата, утврђује постојање више или погрешно плаћеног пореза, да ли је било прекида застарелости и да ли је, у

вези са тим, дошло до застарелости пореске обавезе.

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

### 1. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве прскања пестицидима које физичка лица подносе фитосанитарној инспекцији?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00356/2018-04 од 10.5.2018. год.)

Према одредбама члана 1а тач. 1) и 3) 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), „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 покрене поступак код органа. „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.

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона 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.

Према одредби члана 3. став 1. Закона, обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа.

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 (члан 11. став 1. Закона).

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

С тим у вези, када се поднесе представка и притужба надлежном органу у вези са активностима из његове надлежности, републичка административна такса се не плаћа у складу са одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона којима је прописано да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

### 2. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве бесправног рада, нелегалне трговине и рекламације потрошача поднете надлежном органу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00279/2018-04 од 10.5.2018. год.)

Према одредбама члана 1а тач. 1) и 3) 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), „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 покрене поступак код органа. „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.

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона 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.

Према одредби члана 3. став 1. Закона, обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа.

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 (члан 11. став 1. Закона).

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

С тим у вези, када се поднесе представка и притужба надлежном органу у вези са активностима из његове надлежности, републичка административна такса се не плаћа у складу са одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона којима је прописано да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

### **3. Да ли се плаћа републичка административна такса за пријаве повреде на раду и пријаве против послодавца поднете надлежном органу?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00330/2018-04 од 9.5.2018. год.)

Према одредбама члана 1а тач 1) и 3) 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), „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. „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.

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона 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.

Према одредби члана 3. став 1. Закона, обвезник таксе јесте лице које се захтевом обраћа органу ради покретања управног, односно другог поступка код органа, односно и лице у чију корист се издаје спис, односно врши радња код органа.

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 (члан 11. став 1. Закона).

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за

представке и притужбе.

С тим у вези, када се поднесе представка и притужба надлежном органу у вези са активностима из његове надлежности, републичка административна такса се не плаћа у складу са одредбама члана 19. став 1. тач. 1) и 10) Закона којима је прописано да се не плаћа такса за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за поднеске упућене органима за представке и притужбе.

#### **4. Да ли је Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. ослобођена од плаћања републичких административних такси за пружање услуга Републичког геодетског завода?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00186/2018-04 од 8.5.2018. 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).

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

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

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.

Одредбама члана 18. Закона ослобађају се плаћања таксе:

- 1) органи, организације и институције Републике Србије;
- 2) органи и организације аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе;
- 3) организације обавезног социјалног осигурања;
- 4) установе основане од стране Републике Србије, аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе;
- 4а) Цркве и верске заједнице, регистроване у складу са Законом о црквама и верским заједницама;
- 5) Црвени крст Србије;
- 6) дипломатско-конзуларна представништва стране државе, под условом узајамности.

Одредбама члан 4. Одлуке о промени одлуке о оснивању Јавног предузећа за грађевинско земљиште и изградњу Београда („Сл. гласник РС“, бр. 57/16, 73/16, 4/17, 36/17 и 96/17, у даљем тексту: Одлука) прописана је делатност предузећа. Одредбама ст. 1, 2, 3. и 4. тог члана прописано је да предузеће обавља комуналну делатност обезбеђења услова за уређивање, употребу, унапређење и заштиту грађевинског земљишта, припреме и реализације средњорочних и годишњих програма уређивања грађевинског земљишта на територији града Београда, као делатност од општег



интереса и обавља све стручне послове у циљу обезбеђења услова за изградњу јавних објеката од посебног значаја за Град. Претежна делатност коју предузеће обавља је: 74.90 – Остале стручне, научне и техничке делатности. Предузеће има искључиво право обављања делатности из става 1. тог члана и врши инвеститорску функцију на реализацији Програма уређивања и доделе грађевинског земљишта. Предузеће има искључиво право обављања делатности из става 1. тог члана и у оквиру исте у име и за рачун оснивача као титулара јавне својине врши послове на реализацији Програма уређивања и доделе грађевинског земљишта. За обављање делатности и вршење послова из ст. 1. и 2. тог члана предузеће закључује уговор са надлежним органом Града Београда.

Према одредбама члана 12. Одлуке прописано је да предузеће самостално иступа у правном промету у своје име и за свој рачун, осим у обављању делатности предвиђене чланом 4. став 1. Одлуке. За обавезе према трећим лицима, настале у пословању предузећа, предузеће одговара целокупном својом имовином. Оснивач не одговара за обавезе предузећа, осим у случајевима предвиђеним законом.

Сагласно претходно наведеним законским одредбама, нема законског основа да се Јавно предузеће за грађевинско земљиште и изградњу Београда, које послује под пословним именом Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П, као и друга јавна предузећа, односно привредна друштва чији је оснивач, или већински власник јединица локалне самоуправе – Град Београд ослободе плаћања републичке административне таксе када се захтевом обраћају органу за извршење списа и радњи у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, имајући у виду да иста нису лица која су према члану 18. Закона ослобођена плаћања републичких административних такси.

Напомињемо, када Републички геодетски завод врши послове и радње лицу из члана 18. тачка 2) Закона – органима и

организацијама аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе, може се остварити право на ослобођење у складу са одредбом члана 18. тачка 2) Закона којом је прописано да се ослобађају плаћања таксе органи и организације аутономних покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

## АКЦИЗЕ

### 1. Процедура издавања контролних акцизних маркица за обележавање кафе из увоза, након стављања кафе у слободан промет на тржиште Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00195/2018-04 од 31.5.2018. год.)

Одредбом члана 18. 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, 108/16 и 30/18, даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник акцизе дужан да при производњи, пре увоза, односно пре стављања у промет цигарета, алкохолних пића и кафе намењене за крајњу потрошњу, осим пива, нискоалкохолних пића која садрже мање од 5% vol алкохола и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа посебно.

Уредбом о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета, алкохолних пића и кафе („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, 11/05, 29/05, 56/05, 75/05, 88/05, 108/06, 83/11, 113/15, 9/17 и 108/17, у даљем тексту: Уредба) ближе је уређен начин обележавања појединачног паковања кафе за крајњу потрошњу контролним акцизним маркицама, као и поступак презумања контролних акцизних маркица.

Према члану 3а став 1. Уредбе, појединачним паковањем кафе за крајњу потрошњу, у смислу ове уредбе, сматра се појединачно паковање кафе из члана 14. Закона, нето тежине почев од најмање

0,05 kg до 10 kg, независно од амбалаже у којој се пакује, као и ринфузно паковање кафе из члана 14. Закона, у расутом стању, нето тежине преко 10 kg.

Сагласно ставу 2. наведеног члана Уредбе, прописана је словна ознака контролне акцизне маркице према врсти кафе, и то за кафу произведену у земљи, односно за кафу из увоза.

Према ставу 5. наведеног члана Уредбе, прописано је да се обележавање акцизних производа врши код домаћег произвођача, иностраног произвођача или другог лица укључујући и овлашћеног дистрибутера иностраног произвођача пре увоза, односно у царинском складишту под царинским надзором у складу са царинским прописима.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, кафа која се ставља у слободан промет на тржиште Републике Србије, почев од 1. јануара 2018. године, мора бити обележена прописаном контролном акцизном маркицом, у зависности од врсте појединачног паковања и врсте кафе.

Према томе, кафа из увоза, која је, у конкретном случају, стављена у промет на тржиште Републике Србије после 1. јануара 2018. године, морала је бити обележена прописаном контролном акцизном маркицом, при чему је обележавање исте требало бити извршено код иностраног произвођача или другог лица укључујући и овлашћеног дистрибутера иностраног произвођача пре увоза, односно у царинском складишту под царинским надзором у складу са царинским прописима, пре стављања исте у слободан промет на тржиште Републике Србије.

При томе, напомињемо да уколико се у складу са царинским прописима, у конкретном случају, у поступку накнадне контроле царинење кафе увезене од стране обвезника акцизе утврди да су прописи који се односе на одређени царински поступак, у овом случају поступак стављања кафе у слободан промет на тржиште Републике Србије, примењени на основу нетачних или непотпуних

података, царински орган, у складу са царинским и другим прописима, може предузети неопходне мере и донети одговарајуће одлуке да се неправилности исправе и правно стање усклади с новоутврђеним околностима.

У вези са питањем које се односи на могућност обележавања кафе ван територије Републике Србије од стране лица који није произвођач или овлашћени дистрибутер иностраног произвођача, напомињемо да се обележавање акцизних производа, у овом случају кафе за крајњу потрошњу, сагласно Уредби, може вршити код иностраног произвођача или другог лица укључујући и овлашћеног дистрибутера иностраног произвођача пре увоза, односно у царинском складишту под царинским надзором у складу са царинским прописима, што значи да се обележавање кафе може вршити ван територије Републике Србије и од стране лица који није произвођач или овлашћени дистрибутер иностраног произвођача.

## **2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе у случају када лице поред основне делатности обавља и делатност превоза терета за сопствене потребе**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 434-00-00251/2017-04 од 30.5.2018. год.)

Одредбом члана 39а 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, 1 19/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15 103/15, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) прописано је да 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. Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника 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) прописано је да 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.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се 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, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и

ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Према члану 5. Правилника прописано је, између осталог, да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефракцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и ако поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног превоза лица, односно ствари у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или уверење о оспособљености за обављање међународног јавног превоза у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Одредбом члана 2. став 1. тачка 6) Закона о превозу у друмском саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 68/15, у даљем тексту: Закон о превозу у друмском саобраћају) прописано је да превоз терета за сопствене потребе је превоз терета у друмском саобраћају који домаће привредно друштво, друго правно лице, предузетник, пољопривредник, односно страног правно лице, предузетник или физичко лице обавља без накнаде у вези са пословима из своје делатности.

Одредбом члана 3. став 3. Закона о превозу терета у друмском саобраћају, прописано је да при обављању превоза терета за сопствене потребе морају бити испуњени следећи услови (да превоз терета није претежна делатност лица које га обавља; терет који се превози мора бити у власништву, продат, купљен, узет или предат у закуп, произведен, дорађен или поправљен од стране истог домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника,

пољопривредника, односно страног правног лица, предузетника или физичког лица који обавља превоз за сопствене потребе; сврха превоза мора бити превоз терета до или од истог домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника, пољопривредника, односно страног правног лица, предузетника или физичког лица који обавља превоз за сопствене потребе или њено премештање било унутар било изван седишта истог домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника, пољопривредника, односно страног правног лица, предузетника или физичког лица који обавља превоз за сопствене потребе; теретним возилом или скупом возила који се користи за такав превоз мора управљати лице радно ангажовано код истог домаћег привредног друштва, другог правног лица или предузетника, као и пољопривредник, односно лице радно ангажовано код истог страног правног лица, предузетника или физичког лица који обавља превоз за сопствене потребе; теретно возило или скуп возила мора бити у власништву истог домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника или пољопривредника који обавља превоз за сопствене потребе или се користи на основу уговора о финансијском лизингу или се користи на основу уговора о закупу који је закључен са привредним друштвом, другим правним лицем, предузетником или физичким лицем коме се седиште, односно пребивалиште налази на територији Републике Србије.

Према ставу 4. Закона о превозу терета у друмском саобраћају, прописано је да теретно возило којим се обавља превоз терета за сопствене потребе у друмском саобраћају мора имати на бочним вратима, односно на бочним странама кабине теретног возила, исписано пословно име и натпис „Превоз за сопствене потребе“, исписано словима висине најмање три центиметра и бојом или налепницом која се битно разликује од основне боје возила, а може имати и његов знак који ужива заштиту у складу са законом којим се уређују жигови.

Сходно ставу 6. наведеног члана Закона о превозу терета у друмском саобраћају у теретном возилу којим се врши превоз за сопствене потребе мора се налазити фотокопија обрасца пријаве возача у радни однос оверена печатом и потписом овлашћеног лица привредног друштва, другог правног лица, односно предузетника који врши превоз за сопствене потребе, осим ако је возач предузетник или пољопривредник.

Према ст. 11. и 12. наведеног члана Закона о превозу терета у друмском саобраћају, вођење евиденције домаћег привредног друштва, другог правног лица, предузетника, односно пољопривредника који обавља превоз терета за сопствене потребе поверава се општинској, односно градској управи, односно управи града Београда. Домаће привредно друштво, друго правно лице, предузетник, односно пољопривредник подноси захтев за упис у евиденцију из става 11. овог члана општинској, односно градској управи, односно управи града Београда.

Одредбом члана 6. став 5. тачка 1) Закона о превозу терета у друмском саобраћају прописано је да није потребна лиценца за превоз терета за сопствене потребе.

Сходно претходно наведеним законским и подзаконским одредбама, уколико лице које обавља делатност превоза ствари у складу са прописима који уређују друмски превоз терета, који поред основне делатности – производња намештаја (шифра делатности – 3109), обавља и превоз за сопствене потребе, мишљења смо да има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе, уколико испуњава прописане услове за обављање превоза терета за сопствене потребе.

### **3. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте које користи прикључно возило камиона „хладњача“, а налази се у посебном резервоару ради хлађења прикључног**

### **возила („хладњаче“) и служи за превоз хране**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00783/2017-04 од 28.5.2018. год.)

Одредбом члана 39а 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, 108/16 и 30/18, у даљем тексту: Закон) 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. Сходно ставу 3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника 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) прописано је да 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.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се 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, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Одредбом члана 5. Правилника прописано је, између осталог, да лице може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и ако поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног превоза лица, односно ствари у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или уверење о оспособљености за обављање међународног јавног превоза у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Сходно претходно наведеним одредбама Закона и Правилника, лице које обавља делатност превоза ствари у складу са прописима које уређује друмски превоз лица и ствари, у конкретном случају камиона са прикључком, а који поседује решење (лиценцу)

о испуњености услова за отпочињање и обављање превоза ствари крајњим купцима, издато од стране министарства надлежног за послове саобраћаја, има право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе под прописаним условима.

При томе, напомињемо да у случају када се гориво користи за хлађење намирица (а не искључиво као моторно гориво за погон камиона са прикључком „хладњаче“), сходно важећим прописима, не постоји основ за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који су утрошени за рад система хлађења, с обзиром на то да се право на рефакцију плаћене акцизе може остварити уколико се деривати нафте користе за транспортне сврхе, уз испуњење услова прописаних Законом и Правилником.

#### **4. Начин обележавања кафе контролним акцизним маркицама кафе, и то производа под трговачким називом „De Lux“, која се пакује у кесицу, а кесица се пакује у картонску амбалажу/кутију која се као таква ставља у промет**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00119/2018-04 од 28.5.2018. год.)*

Одредбом члана 18. 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, 108/16 и 30/18, даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник акцизе дужан да при производњи, пре увоза, односно пре стављања у промет цигарета, алкохолних пића и кафе намењене за крајњу потрошњу, осим пива, нискоалкохолних пића која садрже мање од 5% vol алкохола и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом

сваки од тих производа посебно.

Уредбом о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета, алкохолних пића и кафе („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, 11/05, 29/05, 56/05, 75/05, 88/05, 108/06, 83/11, 113/15, 9/17 и 108/17, у даљем тексту: Уредба) ближе је уређен начин обележавања појединачног паковања кафе за крајњу потрошњу контролним акцизним маркицама.

Према члану 3а став 1. Уредбе, појединачним паковањем кафе за крајњу потрошњу, у смислу ове уредбе, сматра се појединачно паковање кафе из члана 14. Закона, нето тежине почев од најмање 0,05 kg до 10 kg, независно од амбалаже у којој се пакује, као и ринфузно паковање кафе из члана 14. Закона, у расутом стању, нето тежине преко 10 kg.

Сагласно члану 5. став 1. Уредбе, обележавање акцизних производа из члана 1. ове уредбе врши се лепљењем маркице на кутији (паклици), флаши или другој амбалажи у коју се пакују производи, односно на појединачном или ринфузном паковању кафе, на начин који обезбеђује видљивост података из члана 2. став 1, члана 3. став 1. и члана 3а ове уредбе.

Према ставу 5. наведеног члана Уредбе прописано је да се маркица за обележавање кафе за појединачно паковање лепи на предњој страни паковања или друге амбалаже на видљивом месту и мора се налазити на паковању или другој амбалажи све док је исто у промету, а за кафу у ринфузном паковању маркица се лепи (причвршћује) 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.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, у конкретном случају, кафа која се ставља у промет под трговачким

називом „De Lux“, а која се пакује у кесицу, а кесица се пакује у картонску амбалажу/кутију, која се као таква ставља у промет, обележава се прописаном контролном акцизном маркицом, која се лепи на предњој страни картонске амбалаже/кутије на видљивом месту и мора се налазити на картонској амбалажи/кутији све док је исто у промету, а не на кесици у коју се пакује кафа, с обзиром на то да се кафа не може стављати у промет, у конкретном случају, уколико је упакована само у кесицу, већ само уколико је упакована и у картонској амбалажи/кутији у коју се пакује кесица са кафом.

У вези са ставом да се паковање „сетова“ кафе (уз поклон шољу у њему) обележава на начин да се свако појединачно паковање кафе у „сету“ обележава појединачно прописаном контролном акцизном маркицом, напомињемо да се у овом случају свако појединачно паковање кафе које се налази у „сету“ може ставити у промет и посебно, а не само као паковање „сетова“ кафе.

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

**1. Порески третман ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер и, с тим у вези, документација коју треба приложити у случају када ту накнаду резидентно привредно друштво исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Немачке** (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00345/2018-04 од 9.5.2018. год.)

Како се (пored осталог) наводи, резидентно привредно друштво је у прилици да нерезидентном правном лицу (у конкретном случају: резиденту Немачке) исплати ауторску накнаду по основу лиценце за софтвер, у вези са чим се поставља питања које доказе који се односе на потврђивање статуса стварног власника прихода (у конкретном случају: ауторских накнада) нерезидентно правно лице из Немачке треба да приложи као и да ли се може прихватити потврда о резидентности издата у једној календарској години, за приход који ће бити исплаћен у наредној календарској години.

С тим у вези, обавештавамо вас о следећем:

I У складу са чланом 40. став 1. тачка 2) 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 по одбитку по стопи од 20 одсто обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторских и сродних права и права индустријске својине.

Сходно члану 40а став 1. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања

и да је нерезидент стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 30/18, у даљем тексту: ЗПППА), статус резидента државе са којим је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент (у конкретном случају: резидент Немачке) доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице (у конкретном случају: надлежног органа Немачке) чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Немачке из члана 3. – Опште дефиниције став 1. тачка е) под i) Уговора).

II 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 13. (Ауторске накнаде) став 2, предвиђа да се ауторске накнаде могу опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе (у конкретном случају, Републике Србије), али ако је прималац стварни корисник (енг. *beneficiar owner* – по данашњој терминологији: стварни власник) ауторских накнада, тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

Сходно члану 13. (Ауторске накнаде) став 3. Уговора, израз „ауторске накнаде“ како је употребљен у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно (у конкретном случају, за лиценцу за софтвер) дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка, или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме, или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.

Из наведеног произилази да нерезидентно правно лице из Немачке, у циљу стицања права на опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку на ауторске накнаде (10 одсто од бруто износа ауторских накнада) из члана 13. (Ауторске накнаде) став 2. Уговора, резидентном исплатиоцу прихода треба да достави:

1. Доказ о стварном власништву прихода (у конкретном случају: ауторских накнада по основу лиценце за софтвер).

С тим у вези, указујемо да се, уопштено говорећи, за потребе примене погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају: опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку ауторских накнада по основу лиценце за софтвер) стварним власником ауторских накнада сматра правно лице за које се (на основу расположивих доказа и околности,

односно чињеница сваког конкретног случаја – нпр. копије уговора о лиценци, образложене изјаве примаоца ауторских накнада и др.) недвосмислено или са великим степеном вероватноће може закључити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидент самостално и без икаквих ограничења истим може (самостално) да располаже (да нема обавезу да приход даље проследи неком другом лицу).

2. Потврду о резидентности нерезидентног правног лица (у конкретном случају, резидента Немачке) – стварног власника ауторских накнада (у конкретном случају: по основу лиценце за софтвер).

С тим у вези, указујемо да датум издавања потврде о резидентности треба да буде у години у којој се врши исплата ауторских накнада, односно да се резидентност примаоца и стварног власника ауторских накнада потврђује за годину (и у години) у којој се врши исплата ауторских накнада (другачије речено, потврда о резидентности се не може издати унапред, тј. у једној години, а да важи за наредну годину).

Међутим, ако су ауторске накнаде исплаћене у години која претходи години издавања потврде о резидентности, онда у потврди о резидентности експлицитно треба да буде наведено да је прималац и стварни власник ауторских накнада био резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Немачке) и у години која претходи години издавања потврде о резидентности.

III Посебно указујемо да (у оба претходно наведена случаја) уколико надлежно порески орган изрази сумњу у веродостојност претходно наведених доказа, исти се, са позивом на (у конкретном случају) члан 27. (Размена обавештења) Уговора, путем одговарајуће замолнице Пореске управе, преко Министарства финансија (Сектор за фискални систем) могу проверити код надлежног органа Немачке – наведено, независно (или упоредо) од одговарајућих одредаба

ЗПППА (чл. 44–45) које се односе на достављање на увид и проверу исправа, као и давање информација.

Коректна примена одредаба Уговора је у интересу обе државе уговорнице – у супротном (односно уколико једна држава уговорница коректно не спроводи одредбе Уговора), друга држава уговорница може покренути Поступак заједничког договарања, у складу са чланом 26. Уговора.

Уколико нису испуњени претходно наведени услови за примену одредаба Уговора, примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 2) Закона.

## **2. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Румунијом у вези грађевинских радова које страно правно лице, као подизвођач, обавља на територији Републике Србије (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-164/2018-04 од 8.5.2018. год.)**

Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Румунијом у вези грађевинских радова које страно правно лице, као подизвођач, обавља на територији Републике Србије, са (додатним) питањем – да ли је (у складу са поменутиим међународним уговором, као и позитивним прописима Републике Србије) односно страно правно лице које грађевинске радове у Републици Србији обавља у периоду краћем од 24 месеца дужно да у Републици Србији оснује огранак (ово из разлога јер му је са позивом на Закон о запошљавању странаца и Закон о привредним друштвима тако наложила инспекција рада).

Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Румуније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист

СРЈ – Међународни уговори“, бр. 4/96, у дањем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1998. године.

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

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

Уговор, у члану 5. (Стална јединица) став 1, прописује да израз „стална јединица“, за потребе овог уговора, означава стално место преко кога предузеће потпуно или делимично обавља пословање.

Сходно члану 5. (Стална јединица) став 3. Уговора, градилиште или грађевински или инсталациони радови чине сталну јединицу само ако трају дуже од двадесет четири месеца.

Уговор, у члану 7. (Добит од пословања) став 1, предвиђа да се „добит предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, Румуније) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, у Румунији) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорнице (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорнице (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне јединице, добит предузећа опорезује се у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији), али само до износа који се приписује тој сталној јединици.“

Имајући у виду наведено, као и наводе из предметног дописа да ће, у конкретном случају, страно правно лице (резидент Румуније) у Републици Србији грађевинске радове изводити у временском периоду који траје краће од двадесет четири месеца, сматрамо да добит од извођења предметних радова неће бити остварена преко сталне јединице, односно да (за потребе примене Уговора) стална

јединица страног правног лица (у односу па извођење грађевинских или инсталационих радова) у Републици Србији неће ни постојати (ово из разлога јер није испуњен услов из члана 5. став 3. Уговора, да радови трају дуже од двадесет четири месеца, у ком случају би се сматрало да је добит остварена преко сталне јединице, односно да страном правно лице у Републици Србији има сталну јединицу). С тим у вези, а у складу са чланом 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, право опорезивања предметне добити (од извођења грађевинских или инсталационих радова) припада искључиво држави резидентности страног правног лица, тј. Румунији (наведено, уз презентовање валидне потврде о резидентности Румуније – у супротном примењиваће се релевантне одредбе домаћег пореског законодавства, а не Уговора).

Напомињемо да се овим тумачењем (сходно одредбама неких других закона који се спомињу у предметном допису) не негира постојање сталне пословне јединице румунског предузећа у Републици Србији уопште (ово ако је одредбама тих других закона, као услов за обављање делатности грађевинских радова у Републици Србији, предвиђена обавеза регистрације огранка – у ком случају ће огранак као врста сталне пословне јединице „de facto i de iure“ као такав, бити регистрован и постојати у Републици Србији – из чега произилази да огранак у Републици Србији може обављати и, с тим у вези, остваривати добит од било које друге делатности, у складу са прописима Републике Србије – право опорезивања добити остварене од тих делатности, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства, припада Републици Србији) већ се, само, прецизира да добит од обављања грађевинских радова, на основу решења из члана 5. став 3. Уговора, није остварена преко сталне јединице (јер није испуњен услов њеног постојања).

У погледу детаљнијег појашњења начина утврђивања временског периода у којем се изводе грађевински радови, упућујемо на службено мишљење број: 413-01-85/2013-04 од 30.7.

2013. године.

\*\*\*

Министарство финансија није надлежно за тумачење Закона о запошљавању странаца и Закона о привредним друштвима.

## ФИСКАЛНЕ КАСЕ

### **1. Обавеза и начин евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредно друштво врши продају поклон честитки (поклон ваучера), уз накнаду, по утврђеној вредности поклон честитке којом доносилац (купац) у малопродајним објектима привредног друштва може куповати робу до утврђене вредности поклон честитке**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00266/2017-04 од 31.5.2018. год.)

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања сваког појединачног оствареног 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).

Чланом 4. став 1. тачка 27) Закона, прописно је да фискална каса треба да онемогући штампање нефискалних докумената који садржи податке из фискалних докумената.

Означавање начина плаћања добара и услуга у бази података фискалне касе, у смислу члана 5. став 3. Закона, врши се на следећи начин: ако се плаћање врши готовим новцем, новчаним боновима, новчаним поклон честиткама, интерним картицама и сл., као средство плаћања означава се: „готовина“, ако се плаћање врши чеком или налогом за пренос, као средство плаћања означава се: „чек“ и ако се плаћање врши платном картицом, као средство

плаћања означава се: „картица“.

Према томе, привредно друштво које врши продају поклон честитки (поклон ваучера) уз накнаду, по утврђеној вредности поклон честитке којом доносилац (купац) у малопродајним објектима привредног друштва може куповати робу до утврђене вредности поклон честитке, није дужно да тако остварен евидентира преко фискалне касе, с обзиром да накнада при куповини поклон ваучера не представља промет добара, односно услуга, сагласно члану 3. Закона.

Када је у питању могућност држања поклон честитки (поклон ваучера) и промета оствареног продајом истих (независно од начина плаћања) у фискалној каси преко које је евидентиран промет од продаје добара и услуга, мишљења смо да у конкретном случају није дозвољено заједно држати промет остварен од продаје поклон честитки (поклон ваучера) са прометом евидентираним у фискалној каси од продаје добара и услуга, већ је потребно да се на наплатном месту привредног субјекта формира посебно место где би се водила евиденција о броју задужених поклон честитки (поклон ваучера) и количини оствареног промета од продаје истих и то независно од начина плаћања, по сваком наплатном месту. То значи да се у фискалној каси не би појављивао вишак приликом прометовања поклон честитки (поклон ваучера), односно замене истих за новац добијен по основу свих средстава плаћања (готовина, чек, картица).

Напомињемо да облик и садржина ове наведене евиденције није прописана Законом, па сходно томе привредно друштво може формирати евиденцију у складу са својим пословањем.

Такође напомињемо да није дозвољено да се на наплатном месту штампа нефискални исечак, сагласно члану 4. став 1. тачка 27) Закона, што у конкретном случају значи да обвезник не може штампати нефискални исечак из фискалног штампача као доказ за продају поклон честитки (поклон ваучера).

Када је у питању промет добара, односно услуга, при

чему се наплата врши поклон честитком, привредно друштво које врши промет добара и услуга дужно је да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, с тим да у фискалној каси као средство плаћања означи „готовина“, при чему предату поклон честитку, као средство плаћања, продавац задржава код себе као доказ о извршеном плаћању, па самим тим не може доћи до мањка у фискалној каси, сагласно претходно наведеним одредбама Закона.

**2. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом продаје робе путем интернета, при чему би се испорука и наплата испоручене робе физичким лицима вршила преко Поште, Post express-а или неке друге курирске службе**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00315/2018-04 од 28.5.2018. год.)

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. 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).

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) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

У складу са поменутом Уредбом, лице које обавља делатност

47.91 (Трговина на мало посредством поште или интернета), као и лице која обавља делатност из области делатности 53 (Поштанске активности), ослобођено је обавезе евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

У складу са наведеном одредбом Закона, као и наведеном Уредбом, привредни субјект (правно лице и предузетник) који врши продају добара посредством интернета у оквиру делатности 47.91 (Трговина на мало посредством поште или интернета), при чему се испорука добара врши преко привредних субјеката чија делатност спада у област делатности 53 (Поштанске активности), односно путем Поште, Post express-а или неке друге регистроване курирске службе, није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект који поред своје претежне делатност 46.46 (Трговина на велико фармацеутским производима) отпочне да обавља и делатност 47.91 (Трговина на мало посредством поште или интернета), сходно Уредби о Класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), односно да продаје своје производе путем интернета, при чему испоруку и наплату поменуте робе врши преко Поште, Post express-а, или неке друге регистроване курирске службе, није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, сагласно наведеним одредбама Закона и Уредбе.

Напомињемо да је привредни субјект дужан да пре отпочивања обављања наведене делатности донесе Одлуку о отпочивању обављања исте.

## ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ

У МАЈУ 2018. ГОДИНЕ

### ЗАКОНИ

Закон о допунама Закона о ограничавању располагања имовином у циљу спречавања тероризма	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 41 од 31. маја 2018. год.
---	--

### УРЕДБЕ

Уредба о спровођењу програма прекограничне и транснационалне сарадње са државама чланицама Европске уније у Републици Србији у оквиру инструмента за претприступну помоћ (ИПА II) за период 2014–2020. године	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 37 од 11. маја 2018. год.
---	--

### ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о изменама и допунама Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 38 од 18. маја 2018. год.
---	--

### ПРОПИСИ СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ

The classification decisions taken by the Harmonized System Committee of WCO (60th Session – October 2017) Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за хармонизовани систем Светске царинске организације (60. заседање – октобар 2017. године)	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 34 од 4. маја 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