



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 9
септембар 2020.
година LX
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 9
септембар 2020.
година LX
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић, Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2020 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
Ј А В Н И П Р И Х О Д И
П О Р Е З И

1. Порески третман првог пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – гаражном месту, над којим се спроводи извршење у извршном поступку, у складу са законом, који изврши обвезник ПДВ – извршни дужник физичком лицу које није обвезник ПДВ 11
2. Порески третман новчаних средстава која прима удружење 15

П О Р Е З Н А Д О Д А Т У В Р Е Д Н О С Т

1. Право на одбитак дела претходног пореза обвезника ПДВ који није имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме за вршење делатности – путничког аутомобила као тест возила, у случају када изврши извоз, односно отпремање тог добра купцу у иностранство 19
2. Смањење основице за извршен промет добара када на основу закљученог уговора којим је предвиђено да ће продавац испоручивати добра у централни магацин купца, уз могућност испоруке добара у малопродајне објекте купца, што купац опредељује у свакој поруцбеници, после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена у централни магацин купца – назван логистичким рабатом 23
3. Смањење основице за извршени промет добара када продавац и купац добара уговоре да ће продавац испоручивати добра у
-

малопродајне објекте купца, уз могућност да се на основу сагласности купца добра испоруче до неког другог одредишта ближег продавцу, па после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена до тог одредишта.....26

4. Да ли је страно привредно друштво које је сместило добра у царинско складиште у Републици Србији у складу са царинским прописима и које добра из царинског складишта, у оквиру царинског поступка за који се надлежном царинском органу подноси декларација за поновни извоз у складу са царинским прописима, испоручује у иностранство лицима која нису обвезници ПДВ у Републици Србији, дужно да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ? ..29

5. Шта је потребно утврдити у циљу адекватне примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ како би се одредило да ли се конкретни промет који врши обвезник ПДВ сврстава у промет добара или услуга из области грађевинарства?.....32

6. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку са уградњом, односно инсталирањем система за вакуумско чишћење (системи за отпрашивање радних машина, системи одимљавања у металној индустрији и др.) у објектима у којима се обавља производна делатност, односно у случају испоруке система за вакуумско чишћење без уградње, односно инсталирања?36

7. Порески третман промета који се врши на основу уговора о услугама између Европске инвестиционе банке (ЕИБ) и конзорцијума, при чему чланови конзорцијума – обвезници ПДВ врше промет ЕИБ-у? 40

8. Порески третман преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог који врши обвезник ПДВ	47
9. Порески третман промета услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта када обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључи уговор о посредовању са посредником, такође обвезником ПДВ	50
10. Порески третман промета услуга дезинфекције, дезинсекције и дератизације.....	53
11. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – оператор дистрибутивног система пре извршеног промета услуге прикључења на дистрибутивну мрежу прими од примаоца те услуге или другог лица, при чему ће тим новчаним средствима финансирати изградњу електроенергетских објеката како би се створили услови за прикључење на дистрибутивну мрежу ...	56
12. Порески третман промета услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта	58
13. Порески третман промета расходованих путничких моторних возила који изврши лице са седиштем у Републици Србији, а које није обвезник ПДВ	61

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Изузимање квалификованих прихода из пореске основице у складу са чланом 25б Закона о порезу на добит правних лица	63
2. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица	65

3. Признавање расхода у пореском билансу обвезника у случају када обвезник, који је регистрован за обављање делатности 56.10 – Делатност ресторана и покретних угоститељских услуга, у циљу повећања продаје својих услуга, односно производа (хране и пића) свим возачима аутобуса и водичима који сврате у угоститељске објекте даје производе из свог асортимана без накнаде..... 68

4. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио значајна улагања у производњу алата (калупа) у сопственој режији, при чему предметни алат, који је саставни део машине неопходане за обављање делатности (производња електроинсталационог материјала), обвезник у својим пословним књигама евидентира као основно средство са веком трајања дужим од годину дана 70

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају када један од сувласника неизграђеног грађевинског земљишта у приватној својини прода део свог сувласничког удела трећем лицу (лицу које није сувласник на земљишту), како би се извршила измена правоснажног решења о грађевинској дозволи услед промене инвеститора „пре почетка извођења радова, односно пре пријаве почетка извођења радова“ и ко је обвезник пореза на пренос апсолутних права у том случају: сви сувласници или сувласник који пренос врши? 73

2. Ко је обвезник пореза на имовину за непокретности чији је власник преминуо, у периоду од смрти власника непокретности

– оставиоца до правоснажности решења којим је расправљена његова заоставштина, када је, како се наводи, „тешко одредити држаоца имовине“? 76

3. Да ли је привредно друштво „А“ – купац постало обвезник пореза на имовину на непокретностима Фабрике сточне хране као дела имовине правног лица – стечајног дужника – привредног друштва „Б“?..... 79

4. Како је исправно утврдити порез на имовину конкретног привредног друштва и изменити пореске пријаве сходно члану 40. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, с обзиром да је за 2020. годину основица пореза обрачуната сходно члану 7. став 4. Закона о порезима на имовину и то само за објекте?..... 86

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Плаћање накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута 95

АКЦИЗЕ

1. Привредни субјекат чија је претежна делатност прерада млека и производња сирева намерава да се бави и увозом напитака и безалкохолних пића који садрже кафу из тарифног броја ЦТ 2202 – да ли постоји обавеза обележавања контролном акцизном маркицом наведених производа, чије је појединачно паковања теже од 0,05 kg, а садржај количине кафе у том производу мањи од 0,05 kg? 97

ЦАРИНЕ

1. Наплата увозних дажбина за медицинска средства стављена у царинско складиште, а за која након истека рока складиштења није поднет захтев за окончање поступка складиштења, при чему је за један део те робе истекао рок употребе док је била у поступку царинског складиштења 99
 2. Услови за одлагање извршења одлуке царинског органа, као и рок за који се извршење одлуке одлаже 103
 3. Примена члана 105. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/20 и 8/20), а у вези са правилним утврђивањем царинске вредности робе која се након куповине у иностранству ставља у царинско складиште на територији Републике Србије, а затим из царинског складишта продаје домаћем купцу 107
 4. Примена члана 19. Закона о слободним зонама на робу која је у слободној зони стављена у слободан промет уз коришћење повластице по основу наведеног члана, а која би након слања у иностранство ради поправке уз плаћање кроз поступак пасивног оплемењивања, поново била враћена у слободну зону ради даљег коришћења 111
 5. Пословање у слободној зони 113
 6. Спровођење царинског поступка у путничком промету у складу са раније важећим Царинским законом и Уредбом о царински дозвољеном поступању с робом, као и примена Закона о потврђивању Конвенције о привременом увозу 116
 7. Обрачун камате сагласно Царинском закону, као и захтев за преиспитивање члана 100 . Царинског закона..... 119
-

**ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА
ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ**

1. Право на фискалне погодности за месец односно месеце за које обвезник није остварио директно давање када се увидом у доказе (нпр. уверење ЦРОСО) које обвезник приложи у поступку пореске контроле утврди да није дошло до смањења броја запослених за више од 10% 125
 2. Право на уплату директних давања када је у питању велико правно лице који донесе решење о прекиду рада почев од 1. априла 2020. године 127
- Услови за остваривање права на директна давања великог правног лица у складу са Закључком Владе 05 број 401-6052/2020..... 127
3. Губљење права права на коришћење мера у случају смањења броја запослених за више од 10% 130
 4. Право на директна давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно члану 10. Уредбе 131
 5. Да ли предузетник који истовремено има статус корисника пензије може да оствари за себе лично (као физичко лице које је предузетник) право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета – директна давања, у случају ако запошљава друга лица? 134
 6. Право на директна давања која се исплаћују у мају 2020. године у случају када привредни субјект у приватном сектору пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец март 2020. године не поднесе до краја месеца априла 2020. године већ по истеку тог рока – почетком месеца маја 2020. године 136
-

7. Право на директна давања која се исплаћују у јулу 2020. године у случају када привредни субјект у приватном сектору пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец мај 2020. године не поднесе до краја месеца јуна 2020. године већ по истеку тог рока – 7. јула 2020. године 138

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује прокуристи – физичком лицу које је порески резидент Републике Словеније и, с тим у вези, обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање 141

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у септембру 2020. године 147

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман првог преноса права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – гаражном месту, над којим се спроводи извршење у извршном поступку, у складу са законом, који изврши обвезник ПДВ – извршни дужник физичком лицу које није обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00420/2020-04 од 03.9.2020. год.)

1. Са стјановишћиа Закона о порезу на догаићу вредности

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: 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.

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) ЗПДВ, 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) ЗПДВ, 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 5) подтачка (3) ЗПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета добара или услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски 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.

Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

У складу са наведеним, на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, који изврши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ. С тим у вези, на први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – гаражном месту, над којим се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом, пре свега у складу са Законом о извршењу и обезбеђењу („Службени гласник РС“, бр. 106/15, 106/16 – аутентично тумачење, 113/17 – аутентично тумачење и 54/19, у даљем тексту: ЗОИ), који

изврши обвезник ПДВ – извршни дужник физичком лицу које није обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ, а порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – извршни дужник.

2. Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Одредбом члана 24. тачка 1) ЗПИ прописано је да се преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем.

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

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

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

Према одредби члана 171. став 1. ЗОИ, непокретност се продаје на усменом јавном надметању или непосредном погодбом.

Одредбама члана 185. став 1. ЗОИ прописано је да се непокретност може продати непосредном погодбом ако се странке тако споразумеју или ако после неуспеха другог јавног надметања то изабере извршни поверилац.

Уговор о продаји непокретности непосредном погодбом закључују у писменом облику купац и јавни извршитељ, у име и за рачун извршног дужника, или лице које обавља комисионе послове продаје, у своје име а за рачун извршног дужника. Уговор се доставља пореској управи и јединици локалне самоуправе, према месту налажења непокретности (члан 185. став 2. ЗОИ).

Према одредби члана 190. став 3. ЗОИ, поверилац се намирује преносом права својине на непокретности и ако после неуспеха јавног надметања изабере намирење преносом права својине на непокретности (члан 184. став 1).

Одредбом члана 191. став 1. ЗОИ прописано је да се о преносу права својине на непокретности доноси закључак.

У закључку се, поред осталог, извршни поверилац обавезује да у одређеном року положи новчани износ потребан да се намире остала лица која имају право на намирење (члан 191. став 2. ЗОИ).

Према одредби члана 193. став 1. ЗОИ, закључак о предаји непокретности купцу доноси се одмах после исплате продајне цене и доставља свима којима и закључак о продаји непокретности на јавном надметању, односно непосредном погодбом, као и пореској управи и јединици локалне самоуправе, према месту налажења непокретности.

Купац стиче право својине на непокретности даном доношења закључка о предаји (члан 193. став 2. ЗОИ).

Према томе, кад се на пренос права својине на непокретности, што подразумева и на гаражном месту, плаћа ПДВ у складу са ЗПДВ, тај пренос права није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Кад се на пренос права својине на гаражном месту по основу уговора о продаји непосредном погодбом у извршном поступку не плаћа ПДВ у складу са ЗПДВ, тај пренос права предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Обвезник пореза на пренос апсолутних права у том случају јесте извршни дужник као преносилац права, независно од тога што уговор са купцем за његов рачун закључује јавни извршитељ.

Кад се право својине на гаражном месту стиче на основу закључка о предаји непокретности који је јавни извршитељ (као

лице са јавним овлашћењем) донео у извршном поступку, а под условом да се у том случају не плаћа ПДВ у складу са ЗПДВ, обвезник пореза на пренос апсолутних права је стицалац права својине на непокретности.

2. Порески третман новчаних средстава која прима удружење
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00126/2020-04 од 01.9.2020. год.)

1. Са сјановишиа Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 21. став 1. тачка 5а) Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано.

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Службени гласник РС“, бр. 88/10, 99/11 – др. закон и 44/18 – др. закон, у даљем тексту: Закон о задужбинама и фондацијама), остваривањем општекорисног циља, у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и

младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Према томе, удружење које је основано ради остваривања општекорисног циља дефинисаног Законом о задужбинама и фондацијама (што подразумева и ради остваривања хуманитарних активности), а које је регистровано у складу са законом, на новац који прими на поклон тј. без обавезе противчинидбе на име примљеног поклона, има право на пореско ослобођење под условом да тај новац служи искључиво за остваривање општекорисног циља ради кога је конкретно удружење основано.

2. Са сјановишија Закона о порезу на добити правних лица

Сагласно члану 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

У складу са ставом 4. истог члана ЗПДПЛ, недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматрају: установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе; политичка организација; синдикална организација; комора; црква и верска заједница; удружење; фондација и задужбина.

У складу са чланом 44. ЗПДПЛ, плаћања пореза на добит ослобађа се недобитна организација за порески период у којем

остварени вишак прихода над расходима није већи од 400.000 динара, под условом да:

1) не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима;

2) годишњи износ личних примања која исплаћује запосленима, директорима и са њима повезаним лицима није већи од двоструког износа просечне годишње зараде по запосленом у Републици у години за коју се утврђује право на пореско ослобођење, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике;

3) не расподељује имовину у корист својих оснивача, чланова, директора, запослених или са њима повезаних лица;

4) нема монополски или доминантан положај на тржишту у смислу закона којим се уређује заштита конкуренције.

Према одредбама Закона о удружењима („Службени гласник РС“, бр. 5/09 ... 44/18 – др. закон), удружење је добровољна и невладина организација заснована на слободи удруживања више физичких или правних лица, основана ради остваривања и унапређења одређеног заједничког или општег циља и интереса, који нису забрањени Уставом или законом, а која стиче статус правног лица даном уписа у регистар надлежног органа. Удружење може стицати имовину од чланарине, добровољних прилога, донација и поклона (у новцу или натури), финансијских субвенција, оставина, камата на улоге, закупнине, дивиденди и на други законом дозвољени начин.

У конкретном случају, Удружење „Фонд дијаспора за матицу“ (у даљем тексту: Удружење) је добровољна, невладина организација, основана (у складу са прописима који уређују правни положај удружења) ради остваривања циљева у области хуманитарних и социјалних права, као и у области сарадње и повезивања матице и расејања. С тим у вези, Удружење, са аспекта ЗПДПЛ, представља недобитну организацију која постаје обвезник

пореза на добит правних лица само ако оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, при чему Удружење има право на пореско ослобођење, прописано одредбом члана 44. ЗПДПЛ.

3. Са сјановишиа Закона о порезу на догайу вредности

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: 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.

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

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

У смислу наведених законских одредаба, примање новчаних средстава без обавезе примаоца да изврши противчинидбу даваоцу новчаних средстава, односно другом лицу није предмет опорезивања у складу са ЗПДВ.

Међутим, ако се из примљених новчаних средстава врши набавка добара и услуга у Републици Србији, при чему је реч о промету који је опорезив ПДВ, на тај промет ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са ЗПДВ.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Право на одбитак дела претходног пореза обвезника ПДВ који није имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме за вршење делатности – путничког аутомобила као тест возила, у случају када изврши извоз, односно отпремање тог добра купцу у иностранство
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00260/2018-04 од 10.9.2020. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који није имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме за вршење делатности, у конкретном случају по основу набавке путничког аутомобила као тест возила (возило које служи да се потенцијални купци упознају са карактеристикама путничког аутомобила), може да оствари право на одбитак дела претходног пореза ако у року од пет година од момента његове прве употребе изврши извоз, односно отпремање тог добра купцу у иностранство. У овом случају реч је о накнадном стицању права на одбитак претходног пореза прописаног одредбама члана 32а Закона и Правилником о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак, за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Службени гласник РС“, бр. 120/12).

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за

промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, односно промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Остваривање наведених пореских ослобођења ближе је уређено Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 44/18 – др. закон, 104/18, 16/19 и 80/19).

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према 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.

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

члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

Изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, а у складу са ставом 2. истог члана Закона, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

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

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

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

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

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32. став 2. Закона).

Сагласно члану 32а став 1. Закона, обвезник ПДВ који није имао право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте може да оствари право на одбитак дела претходног пореза ако у роковима из члана 32. став 1. овог закона испуни услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.

Обвезник из става 1. овог члана може да оствари право на одбитак дела претходног пореза сразмерно периоду који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода у којем обвезник није испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32а став 2. Закона).

У складу са чланом 2. став 1. Правилника, опремом за вршење делатности, у смислу Закона, сматра се добро појединачне вредности најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме, чији је век употребе дужи од једне године, а које се користи или ће се користити за вршење делатности.

Обвезник ПДВ стиче право на одбитак дела претходног пореза по основу набавке или производње опреме или објеката за вршење делатности, односно по основу улагања у објекте, у пореском периоду у којем су се стекли услови за остваривање овог права (члан 4. став 1. Правилника).

Износ дела претходног пореза који обвезник ПДВ накнадно може да оствари за опрему и објекте за вршење делатности, односно за улагања у објекте, у складу са ставом 2. члана 4. Правилника, утврђује се по следећој формули:

Износ ПДВ за који није
постојало право на
одбитак претходног
пореза за опрему и
објекте за вршење
делатности, односно
за улагање у објекте

X Период из чл. 32а ст. 2 Закона изражен у броју дана = Износ одбитка претходног пореза

Рок од пет односно
десет година из члана
32а став 1. Закона,
изражен у броју дана

2. Смањење основице за извршен промет добара када на основу закљученог уговора којим је предвиђено да ће продавац испоручивати добра у централни магацин купца, уз могућност испоруке добара у малопродајне објекте купца, што купац опредељује у свакој поруџбеници, после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена у централни магацин купца – назван логистичким рабатом (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-609/2020-04 од 10.9.2020. год.)

Када на основу закљученог уговора којим је предвиђено да ће продавац испоручивати добра у централни магацин купца, уз могућност испоруке добара у малопродајне објекте купца, што купац опредељује у свакој поруџбеници, после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена у централни магацин купца, у конкретном случају попуст назван логистичким рабатом, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), реч је о измени – смањењу основице за извршени промет

добара. С тим у вези, када је промет добара извршен обвезнику ПДВ – купцу који има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара, обвезник ПДВ – продавац може да измени (смањи) износ обрачунатог ПДВ за извршени промет добара под условом да је обвезник ПДВ – купац исправио одбитак претходног пореза и да је о томе писмено обавестио обвезника ПДВ – продавца. Поред тога напомињемо, у случају смањења основице за извршени промет, обвезник ПДВ – продавац издаје документ о смањењу основице у складу са чланом 15. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15, 52/18 и 94/19, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

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 17. став 1. Закона, 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 члана 21. став 3. Закона, ако се основица накнадно смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга

може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга.

Измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена (став 7. истог члана Закона).

Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује начин измене пореске основице у смислу члана 21. Закона.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 1) Закона, ако се основица за опорезиви промет добара и услуга смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (став 4. истог члана Закона).

Правилником о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује начин исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ у смислу Закона.

Одредбама члана 15. Правилника о рачунима прописано је да када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица

за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;

5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;

6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;

7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;

8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (став 2. члана 15. Правилника о рачунима).

3. Смањење основице за извршени промет добара када продавац и купац добара уговоре да ће продавац испоручивати добра у малопродајне објекте купца, уз могућност да се на основу сагласности купца добра испоруче до неког другог одредишта ближег продавцу, на после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена до тог одредишта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-462/2020-04 од 09.9.2020. год.)

Када продавац и купац добара уговоре да ће продавац испоручивати добра у малопродајне објекте купца, уз могућност да се на основу сагласности купца добра испоруче до неког другог

одредишта ближег продавцу, примера ради до централног магацина купца, па после извршеног промета добара обвезник ПДВ – продавац одобри другом обвезнику ПДВ – купцу попуст у цени за добра испоручена до тог одредишта, у конкретном случају попуст назван логистичким рабатов, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон) реч је о измени – смањењу основице за извршени промет добара. С тим у вези, када је промет добара извршен обвезнику ПДВ – купцу који има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предметних добара, обвезник ПДВ – продавац може да измени (смањи) износ обрачунаог ПДВ за извршени промет добара под условом да је обвезник ПДВ – купац исправио одбитак претходног пореза и да је о томе писмено обавестио обвезника ПДВ – продавца. Поред тога напомињемо, у случају смањења основице за извршени промет, обвезник ПДВ – продавац издаје документ о смањењу основице у складу са чланом 15. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС“, бр. 123/12, 86/15, 52/18 и 94/19, у даљем тексту: Правилник о рачунима).

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 17. став 1. Закона, 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 члана 21. став 3. Закона, ако се основица накнадно смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга.

Измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена (став 7. истог члана Закона).

Правилником о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује начин измене пореске основице у смислу члана 21. Закона.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 1) Закона, ако се основица за опорезиви промет добара и услуга смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (став 4. истог члана Закона).

Правилником о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује начин исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ у смислу Закона.

Одредбама члана 15. Правилника о рачунима прописано је да када се после извршеног промета добара и услуга промени накнада за тај промет, обвезник ПДВ издаје документ о повећању

или смањењу накнаде, односно документ о повећању или смањењу основице, а који нарочито садржи податке о:

- 1) називу, адреси и ПИБ-у издаваоца документа;
- 2) месту и датуму издавања и редном броју документа;
- 3) називу, адреси и ПИБ-у примаоца документа;
- 4) износу за који је смањена, односно повећана основица за обрачунавање ПДВ, пореској стопи и износу за који је смањен, односно повећан износ обрачунатог ПДВ – у случају опорезивог промета за који је обвезник ПДВ – издавалац документа порески дужник у складу са Законом;
- 5) износу за који је смањена, односно повећана накнада, без ПДВ – случају опорезивог промета за који обвезник ПДВ – издавалац документа није порески дужник у складу са Законом;
- 6) износу за који је смањена, односно повећана накнада за промет добара и услуга – у случају промета који је ослобођен ПДВ и промета који не подлеже опорезивању, а за који се издаје рачун у складу са овим правилником;
- 7) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате у складу са Законом – у случају када се за тај промет примењује систем наплате;
- 8) броју и датуму издавања рачуна за извршени промет добара и услуга.

Документ из става 1. овог члана издаје обвезник ПДВ који је издао рачун за промет добара или услуга у складу са чл. 42. и 43. Закона (став 2. члана 15. Правилника о рачунима).

4. Да ли је страном привредно друштво које је сместило добра у царинско складиште у Републици Србији у складу са царинским прописима и које добра из царинског складишта, у оквиру царинског поступка за који се надлежном царинском органу подноси декларација за поновни извоз у складу са царинским прописима, испоручује у иностранство лицима

која нису обвезници ПДВ у Републици Србији, дужно да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-443/2020-04 од 09.9.2020. год.)

Страно привредно друштво (лице које у Републици Србији нема седиште), које је сместило добра у царинско складиште у Републици Србији у складу са царинским прописима и које добра из царинског складишта, у оквиру царинског поступка за који се надлежном царинском органу подноси декларација за поновни извоз у складу са царинским прописима, испоручује у иностранство лицима која нису обвезници ПДВ у Републици Србији, дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци. Наиме, с обзиром да је у овом случају, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), реч о промету добара у Републици Србији за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, а да страном лице испоручује добра лицима која нису обвезници ПДВ у Републици Србији, страном лице дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ.

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 члану 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 (став 2. члана 8. Закона).

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

Изузетно од става 3. овог члана, ако страном лице у Републици има сталну пословну јединицу, то страном лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица (став 4. члана 8. Закона).

Сталном пословном јединицом из ст. 3. и 4. овог члана сматра се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност (став 5. члана 8. Закона).

Страном лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено (члан 10а став 1. Закона).

Страном лице које у Републици врши промет добара и услуга из става 1. овог члана искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, као и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у

складу са овим законом, није дужно да у Републици одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ (члан 10а став 2. Закона).

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

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописно је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, као и за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

5. Шта је потребно утврдити у циљу адекватне примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ како би се одредило да ли се конкретни промет који врши обвезник ПДВ сврстава у промет добара или услуга из области грађевинарства?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-590/2020-04 од 09.9.2020. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац добара 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 („Службени 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.

С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ врши промет добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона буџетском кориснику, порески дужник одређује се у складу са Законом. Наиме, ако је буџетски корисник:

1) обвезник ПДВ и истовремено лице из члана 9. став 1. Закона, порески дужник је прималац – буџетски корисник;

2) обвезник ПДВ, а није лице из члана 9. став 1. Закона, порески дужник је прималац – буџетски корисник;

3) лице из члана 9. став 1. Закона, а није обвезник ПДВ, порески дужник је прималац – буџетски корисник.

Ако буџетски корисник није ни обвезник ПДВ ни лице из члана 9. став 1. Закона, порески дужник за промет добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона је испоручилац добара, односно пружалац услуга.

Порески дужник, укључујући и буџетског корисника, дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Према томе, у циљу адекватне примене члана 10. став 2. тачка 3) Закона потребно је прво одредити да ли се конкретни промет који врши обвезник ПДВ сврстава у промет добара или услуга из области грађевинарства у складу са Правилником, а потом да ли је прималац добара, односно услуга обвезник ПДВ и/или лице из члана 9. став 1. Закона.

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 б) Закона).

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

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

Одредбом члана 9. став 1. Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (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.

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, 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 („Службени гласник РС“, бр. 54/10), и то:

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

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

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка 6) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

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

6. Да ли је реч о промету из области грађевинарства у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку

са уградњом, односно инсталирањем система за вакуумско чишћење (системи за отпрашивање радних машина, системи одимљавања у металној индустрији и др.) у објектима у којима се обавља производна делатност, односно у случају испоруке система за вакуумско чишћење без уградње, односно инсталирања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-51/2019-04 од 08.9.2020. 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 („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има 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 („Службени 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.

С тим у вези, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку са уградњом, односно инсталирањем система за вакуумско чишћење (системи за отпрашивање радних машина, системи одимљавања у металној индустрији и др.) у објектима у којима се обавља производна делатност, реч је о промету добара из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 43.29 – Остали инсталациони радови у грађевинарству, наведене у члану 2. став 1. тачка 13) Правилника. Порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – прималац.

Међутим, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши испоруку система за вакуумско чишћење без уградње, односно инсталирања, тај промет не сматра се прометом из области

грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. За предметни промет порески дужник је обвезник ПДВ – испоручилац.

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).

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).

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 или 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, 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 („Службени гласник РС“, бр. 54/10), и то:

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

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да

ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом, по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка 6) 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).

7. Порески третман промета који се врши на основу уговора о услугама између Европске инвестиционе банке (ЕИБ) и конзорцијума, при чему чланови конзорцијума – обвезници ПДВ врше промет ЕИБ-у?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-289/2020-04 од 07.9.2020. год.)

Одредбама члана 24. Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон) уређена су пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза. С тим у вези, ПДВ се не плаћа на добра и услуге намењене за службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима (члан 24. став 1. тачка 16) подтачка (2) Закона). Према члану 6. став 1. Споразума између Републике Србије и Европске инвестиционе банке о оснивању и активностима

Регионалне канцеларије Европске инвестиционе банке у Републици Србији потврђеног Законом о потврђивању Споразума између Републике Србије и Европске инвестиционе банке о оснивању и активностима Регионалне канцеларије Европске инвестиционе банке у Републици Србији („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 105/09 и 11/11, у даљем тексту: Споразум), ЕИБ, Регионална канцеларија, њена добра, имовина, приход, као и њено пословање и трансакције спроведене у циљу развоја активности Банке у региону западног Балкана, у складу са Статутом Банке и прописима Европске уније, у складу са овим споразумом, биће ослобођене обавезе плаћања пореза и царина установљених законом. Предметно пореско ослобођење може се остварити у складу са Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16, 21/17, 48/18, 62/18, 44/18 – др. закон, 104/18, 16/19 и 80/19, у даљем тексту: Правилник о пореским ослобођењима).

Остваривање пореског ослобођења за услуге које се пружају ЕИБ-у, у Републици Србији у складу са Законом, зависи од статуса пружаоца услуга у смислу да ли је реч о обвезнику ПДВ или страном лицу које се није евидентирало у систем ПДВ Републике Србије, уз напомену да је, према Закону, страном лице које у Републици Србији врши промет за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза дужно да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира у систем ПДВ Републике Србије, осим ако промет врши искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. Закона (републички орган, орган аутономне покрајине, орган локалне самоуправе и одређена правна лица основана с циљем обављања послова државне управе, односно локалне самоуправе), као и услуге превоза путника аутобусима.

Ако је пружалац услуга обвезник ПДВ, порески дужник за промет конкретних услуга (лице које је дужно да обрачуна и плати ПДВ) је обвезник ПДВ који може да оствари пореско ослобођење за тај промет ако поседује два документа:

– фотокопију основне потврде коју издаје Министарство спољних послова ЕИБ-у (реч је о документу којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором), а ЕИБ фотокопију те потврде доставља обвезнику ПДВ;

– оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ (Образац СНПДВ), који издаје ЕИБ у три примерка, од којих два примерка треба да достави обвезнику ПДВ. С тим у вези напомињемо, одговорни представник ЕИБ-а дужан је да, пре издавања првог службеног налога, Централи Пореске управе достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене.

Ако је пружалац услуга страно лице које се није евидентирале у систем ПДВ Републике Србије, у том случају порески дужник за промет услуга је прималац услуга – ЕИБ. Међутим, како је реч о промету за који је Споразумом предвиђено пореско ослобођење, прималац услуга – ЕИБ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, при чему за остваривање тог пореског ослобођења није потребно спровођење процедуре.

Сагласно наведеном, имајући у виду да је у конкретном случају закључен уговор о услугама између ЕИБ-а и конзорцијума, да конзорцијум нема посебан правни субјективитет и да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата, код реализације тог уговора потребно је утврдити да ли само носилац конзорцијума врши промет добара, односно услуга ЕИБ-у или промет добара, односно услуга ЕИБ-у врше сви чланови конзорцијума (носилац конзорцијума и остали

чланови). Према нашем мишљењу, у конкретном случају, сви чланови конзорцијума врше промет ЕИБ-у, а за свој промет, ако су обвезници ПДВ, могу да остваре пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16) подтачка (2) Закона и Правилником о пореским ослобођењима. За предметни промет обвезници ПДВ дужни су да издају рачун ЕИБ-у као примаоцу услуга у складу са Законом, независно од тога да ли је реч о обвезницима ПДВ који накнаду за свој промет наплаћују од ЕИБ-а или од носиоца конзорцијума.

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

Сагласно одредби члана 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици, независно од тога да ли у Републици има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици.

Страном лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у складу са овим законом дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања

ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено (члан 10а став 1. Закона).

Страно лице које у Републици врши промет добара и услуга из става 1. овог члана искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, као и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу са овим законом, није дужно да у Републици одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ (члан 10а став 2. Закона).

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописано је да се овим чланом одређује порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга.

Према одредбама става 2. члана 12. Закона, када услугу пружа лице које је обвезник ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;
- 3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

Ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има

седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште (члан 12. став 4. Закона).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, а у складу са чланом 12. став 6. тачка 1) Закона, местом промета услуга у вези са непокретностима, укључујући и услуге посредовања код промета непокретности, сматра се место у којем се налази непокретност.

У складу са чланом 2. став 1. Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник о услугама у вези са непокретностима), услугама у вези са непокретностима, у смислу члана 12. став 6. тачка 1) Закона, сматрају се само оне услуге које су непосредно повезане са непокретностима.

Сагласно ставу 2. истог члана Правилника о услугама у вези са непокретностима, сматра се да су услуге непосредно повезане са непокретностима у следећим случајевима:

1) ако се пружају помоћу непокретности у смислу да је непокретност кључна и нужна за пружање услуге;

2) ако се пружају на непокретности или су усмерене ка непокретности, а за циљ имају промену која се односи на непокретност (правну или физичку).

Одредбама члана 3. став 1. тач. 2), 17) и 18) Правилника о услугама у вези са непокретностима прописано је да се услугама из члана 2. овог правилника сматрају израда пројеката за изградњу објеката или делова објеката на одређеним (унапред познатим) земљишним парцелама, односно за реконструкцију или адаптацију објеката или делова објеката; правне услуге сачињавања одговарајућих докумената – јавнобележничких записа, уговора и др, чији је предмет пренос права располагања на непокретности, изнајмљивање непокретности, успостављање, односно пренос одређених користи од непокретности или стварних права на

непокретности (материјалних или нематеријалних), укључујући и грађење, независно од реализације правног посла; као и друге услуге које су непосредно повезане са непокретношћу у смислу члана 2. овог правилника.

Одредбама члана 24. став 1. тачка 16) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

(1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;

(2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима;

(3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;

(4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговором.

Ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана се остварује под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове (став 11. истог члана Закона).

Према одредби члана 21. тачка 1) подтачка (1) Правилника о пореским ослобођењима, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16) Закона обвезник може да оствари за промет добара и услуга који врши дипломатским и конзуларним представништвима, међународним организацијама, страном особљу дипломатских и конзуларних представништава, међународних организација, као и члановима њихових породица (у даљем тексту: носиоци права), и то: за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава у Републици Србији, са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери.

Одредбама члана 22. став 1. Правилника о пореским ослобођењима прописано је да пореско ослобођење из члана 21. тачка 1) овог правилника, обвезник може да оствари ако поседује:

1) фотокопију потврде о реципроцитету, односно документа којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором, издатим од стране министарства надлежног за иностране послове, односно другог надлежног органа (у даљем тексту: основна потврда);

2) оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који издаје овлашћено лице носиоца права.

Службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје се на Обрасцу СНПДВ – Службени налог за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 22. став 2. Правилника о пореским ослобођењима).

Службени налог из става 1. тачка 1) овог члана издаје се у три примерка, од којих се два дају обвезнику, а трећи задржава носилац права за своје потребе (члан 22. став 3. Правилника о пореским ослобођењима).

Одговорни представник носиоца права (шеф мисије, страни представник и др.) дужан је да, пре издавања првог службеног налога, Централни Пореске управе достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 22. став 4. Правилника о пореским ослобођењима).

8. Порески третман преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00221/2020-04 од 03.9.2020. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у

даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде или као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако су испуњени прописани услови: да је стицалац обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде или као улог ближе се уређује Правилником 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 („Службени гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник). Испуњеност услова за примену члана 6. став 1. тачка 1) Закона утврђује се на дан преноса имовине. С тим у вези, уколико су предметни услови испуњени и ако је реч о преносу целокупне или дела имовине у складу са Правилником, на пренос целокупне, односно дела имовине ПДВ се не обрачунава и не плаћа. 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 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 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 4. став 8. Закона, 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, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

У складу са одредбом члана 5. став 7. Закона, код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, 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.

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника, пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1)

Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

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

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

9. Порески третман промета услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта када обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључи уговор о посредовању са посредником, такође обвезником ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-497/2020-04 од 02.9.2020. год.)

Промет услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20% у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), независно од тога што је за промет пољопривредног земљишта Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључи са посредником, такође обвезником ПДВ, уговор о посредовању којим се, између осталог,

обвезник ПДВ – посредник обавезао да ће настојати наћи и довести у везу са обвезником ПДВ – налогодавцем лице које би са њим преговарало о закључењу уговора о продаји пољопривредног земљишта, обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта, у складу са Законом, нема право да ПДВ обрачунат за промет услуге посредовања одбије као претходни порез. Наиме, с обзиром да је обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључио уговор о посредовању с циљем да му посредник пронађе потенцијалне купце за пољопривредно земљиште, што са аспекта Закона значи да обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта услугу посредовања користи, односно да ће је користити за промет за који не постоји право на одбитак претходног пореза, конкретно за промет пољопривредног земљишта за који је у складу са чланом 25. став 2. тачка 2) Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта нема право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – посредника одбије као претходни порез.

Поред тога, указујемо да за остваривање права на одбитак претходног пореза није довољно да стицалац добра, односно прималац услуге буде обвезник ПДВ, већ је потребно да буду испуњени и други услови прописани Законом.

Одредбом 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.

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

Према члану 25. став 2. тачка 2) Закона, ПДВ се не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

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).

Одредбом члана 813. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93 и „Службени лист СЦГ“, бр. 1/03 – Уставна повеља), уговором о посредовању обавезује се посредник да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен.

10. Порески третман промета услуга дезинфекције, дезинсекције и дератизације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-595/2020-04 од 01.9.2020. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), на промет услуга дезинфекције, дезинсекције и дератизације, који обвезник ПДВ врши у складу са Законом о заштити становништва од заразних болести („Службени гласник РС“, бр. 15/16 и 68/20), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

Међутим, када се наведене услуге пружају у складу, односно на основу других прописа, за промет тих услуга није прописано

пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, већ постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ 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 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Према одредби члана 25. став 2. тачка 8) Закона, ПДВ се не плаћа на промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.

Одредбом члана 14. став 1. Закона о заштити становништва од заразних болести прописано је да мере за заштиту становништва од заразних болести представљају скуп свих активности које планирају, организују и спроводе органи Републике Србије, аутономне покрајине, јединица локалне самоуправе, привредни субјекти и правна лица, институти и заводи за јавно здравље и друге здравствене установе, здравствени радници и здравствени сарадници и физичка лица у циљу заштите становништва од заразних болести.

Заштита становништва од заразних болести врши се спровођењем општих, посебних, ванредних и других мера за заштиту становништва од заразних болести, у складу са законом (став 2. истог члана Закона о заштити становништва од заразних болести).

Према одредби члана 15. Закона о заштити становништва од заразних болести, опште мере за заштиту становништва од заразних болести спроводе се у објектима који подлежу санитарном надзору, односно над објектима, просторијама, уређајима, опремом и над лицима која обављају делатност у области здравства, социјалног збрињавања, образовања, пословања са храном, угоститељства, туризма, трговине и услуга, унутрашњег и међународног саобраћаја, спорта и рекреације.

У складу са одредбом члана 16. став 1. тачка 5) Закона о заштити становништва од заразних болести, опште мере за заштиту становништва од заразних болести су спровођење превентивне дезинфекције, дезинсекције и дератизације у насељеним местима, на јавним површинама, у стамбеним објектима, у средствима јавног саобраћаја, у објектима под санитарним надзором и њиховој непосредној околини и у другим објектима у којима се обавља друштвена, односно јавна делатност.

Одредбом члана 16. став 4. Закона о заштити становништва од заразних болести прописано је да дезинфекцију, дезинсекцију и дератизацију као општу меру, спроводе заводи односно институти за јавно здравље, друга правна лица и предузетници ако испуњавају прописане услове.

Посебне мере за заштиту становништва од заразних болести су дезинфекција, дезинсекција и дератизација по епидемиолошким индикацијама (члан 17. став 1. тачка 9) Закона о заштити становништва од заразних болести).

Меру дезинсекције и дератизације по епидемиолошким индикацијама утврђену у ставу 1. тачка 9) овог члана, осим у здравственим установама, школама, предшколским установама и другим објектима у којима бораве деца, омладина и стара лица, спроводе и друга правна лица и предузетници, у складу са законом

(члан 17. став 3. Закона о заштити становништва од заразних болести).

11. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ – оператор дистрибутивног система пре извршеног промета услуге прикључења на дистрибутивну мрежу прими од примаоца те услуге или другог лица, при чему ће тим новчаним средствима финансирати изградњу електроенергетских објеката како би се створили услови за прикључење на дистрибутивну мрежу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-63/2019-04 од 01.9.2020. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), пореска обавеза код промета услуга настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- промет услуга;
- наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета услуга;
- издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона, услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – оператор дистрибутивног система пре извршеног промета услуге прикључења на дистрибутивну мрежу прими новчана средства од примаоца те услуге или другог лица, при чему ће тим новчаним средствима

финансирати изградњу електроенергетских објеката како би се створили услови за прикључење на дистрибутивну мрежу, реч је о наплати авансних средстава на име накнаде за промет услуге прикључења на дистрибутивну мрежу, по основу којих се ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом.

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

Промет 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).

Сагласно одредбама члана 16. Закона, 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, услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

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.

12. Порески третман промета услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-484/2020-04 од 01.9.2020. год.)

Промет услуге посредовања код промета пољопривредног земљишта опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20% у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: Закон), независно од тога што је за промет пољопривредног земљишта Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључи са посредником, такође обвезником ПДВ, уговор о посредовању којим се, између осталог, обвезник ПДВ – посредник обавезао да ће настојати наћи и довести у везу са обвезником ПДВ – налогодавцем лице које би са њим преговарало о закључењу уговора о продаји пољопривредног земљишта, обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта, у складу са Законом, нема право да ПДВ обрачунат за промет услуге посредовања одбије као претходни порез. Наиме, с обзиром да је обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта закључио уговор о посредовању с циљем да му посредник пронађе потенцијалне купце за пољопривредно земљиште, што са аспекта Закона значи да обвезник ПДВ – продавац пољопривредног

земљишта услугу посредовања користи, односно да ће је користити за промет за који не постоји право на одбитак претходног пореза, конкретно за промет пољопривредног земљишта за који је у складу са чланом 25. став 2. тачка 2) Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ – продавац пољопривредног земљишта нема право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – посредника одбије као претходни порез.

Одредбом 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.

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

Према члану 25. став 2. тачка 2) Закона, ПДВ се не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

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;
- 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).

Одредбом члана 813. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93 и „Службени лист СЦГ“, бр. 1/03 – Уставна повеља), уговором о посредовању обавезује се посредник да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен.

13. Порески третман промета расходованих путничких моторних возила који изврши лице са седиштем у Републици Србији, а које није обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-570/2020-04 од 31.8.2020. год.)

На промет добара, у конкретном случају расходованих путничких моторних возила, који изврши лице са седиштем у Републици Србији, а које није обвезник ПДВ у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19, у даљем тексту: ЗПДВ), ПДВ се не обрачунава и не плаћа. На наведени промет не примењује се ЗПДВ, а самим тим ни одредбе ЗПДВ којима се уређује предмет опорезивања и порески третман промета путничких моторних возила – расходованих или нерасходованих. С тим у вези, под претпоставком да Комесаријат за избеглице и миграције није обвезник ПДВ (што је наведено у захтеву број: 34-3/24-2020 од 13.08.2020. године), на промет расходованих путничких моторних возила који изврши, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Међутим, ако Комесаријат за избеглице и миграције обрачуна ПДВ за наведени промет и обрачунати ПДВ искаже у рачуну или другом документу који служи као рачун, дужан је да, као порески дужник, плати обрачунати ПДВ.

Напомињемо, одређивање да ли се у конкретном случају предметна добра сматрају секундарним сировинама у смислу ЗПДВ, нема утицај на порески третман промета тих добара.

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.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на добрима уз накнаду на основу прописа или другог акта државног органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе (члан 4. став 3. тачка 1) ЗПДВ).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) ЗПДВ, 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 лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун (у даљем тексту: рачун) искаже ПДВ, а да за то није имало обавезу у складу са овим законом (члан 10. став 1. тачка 4) ЗПДВ).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Изузимање квалификованих прихода из пореске основице у складу са чланом 25б Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-495/2020-04 од 09.9.2020. год.)

Сагласно члану 25б Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), квалификовани приход, који оствари обвезник, носилац ауторског или сродног права, по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела или предмета сродног права, осим накнаде за пренос ауторског или сродног права у целини, може се, уколико се за то обвезник определи и у складу са условима и на начин предвиђен овим чланом, изузети из пореске основице у износу од 80% тако оствареног прихода.

Депонованим ауторским делом или предметом сродног права, у смислу овог закона, сматра се ауторско дело или предмет сродног права дефинисано законом којим се уређују ауторско и сродна права, евидентирано депоновањем у регистар надлежног органа (члан 25б став 4. Закона).

Одредбе овог члана сходно се примењују и на приходе које оствари обвезник, носилац права или подносилац пријаве у вези са проналаском, по основу уступања права у вези са проналаском уз накнаду на основу уговора о лиценци, искључујући накнаду остварену за пренос права у вези са проналаском, на основу закона којим се уређују патенти (члан 25б став 4. Закона).

Правилником о условима и начину изузимања квалификованих прихода из основице пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 50/19, у даљем тексту: Правилник)

прописују се услови и начин изузимања квалификованих прихода из пореске основице, у складу са чланом 25б Закона.

У смислу члана 2. став 2. Правилника, квалификовани приход је приход који обвезник оствари по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела или предмета сродног права, односно уступања права у вези са проналаском уз накнаду на основу уговора о лиценци, усклађен на начин прописан овим правилником.

Сагласно члану 6. став 1. тач. 3) и 4) Правилника, обвезник који користи право на изузимање квалификованог прихода из пореске основице у складу са чланом 25б Закона и овим правилником, мора да поседује евиденцију прихода остварених по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела или предмета сродног права, односно прихода остварених по основу уступања права у вези са проналаском на основу уговора о лиценци и документацију у вези са правним основом за давање права коришћења ауторског дела или предмета сродног права, односно уступања права у вези са проналаском трећим лицима (уговор, приступање општим условима пословања и сл.).

С тим у вези, приход који обвезник (власник рачунарског програма депонованог у регистар надлежног органа) оствари по основу давања на коришћење предметног програма другом лицу (кориснику), сматра се приходом који се, под условим прописаним чланом 25б Закона и Правилником, може изузети из пореске основице.

Међутим, када за време трајања уговора о коришћењу рачунарског програма (апликације, како наводите у поднетом захтеву), обвезник оствари и приход од лица са којима има закључен уговор о рекламирању производа, и то тако што се производи тих лица рекламирају у оквиру апликације (дате корисницима), сматрамо да се у том случају не ради о приходу на које се примењују одредбе члана 25б Закона и Правилника.

2. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-439/2020-04 од 09.9.2020. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит (члан 50а став 4. Закона).

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

У смислу члана 6. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 94/19), сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, исказује се на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај

из члана 50а Закона (исказаних на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказаних на редном броју 4. Обрасца СУ).

У смислу одредаба Правилника, под редним бројем 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу, а под редним бројем 4. Обрасца СУ уноси се вредност укупних основних средстава обвезника, укључујући основна средства евидентирана под редним бројем 3. овог обрасца, као и друга основна средства која су евидентирана у пословним књигама обвезника, при чему се под овим редним бројем не уносе подаци о основним средствима која нису стављена у употребу, као ни аванси за набавку основних средстава.

Улагања извршена у основна средства у току трајања пореског ослобођења обвезник исказује у Обрасцу СУ у којем је претходно утврдио проценат умањења обрачунатог пореза, и по том основу утврђује нову сразмеру улагања на начин прописан овим правилником (члан 6. став 6. Правилника).

У конкретном случају, обвезник је закључно са 2018. годином искористио право на десетогодишње пореско ослобођење у складу са чланом 50а Закона. Исте (2018.) године извршио је улагања у изградњу (новог) производног дела, при чему је предметна улагања у својим пословним књигама евидентирао као основна средства у припреми, па, с тим у вези, вредност тих улагања није исказао у Обрасцу СУ под ред. бр. 1, 3. и 4. (поднетим за ту годину). У току 2019. године обвезник је окончао улагања (започета у претходној години) и (сва) основна средства (евидентирани у претходној години као средства у припреми) ставио у употребу, при чему укупна вредност улагања (из 2018. и 2019. године), која се односе на изградњу новог производног дела, износе више од 1 милијарде

динара. Како даље наводите у поднетом допису, обвезник је у току 2019. године запослио нова лица на неодређено време, па ће заједно са бројем лица које ће запослити у 2020. години имати више од 100 новозапослених радника на неодређено време у односу на број запослених на неодређено време које је имао на дан 31. децембар 2018. године. С тим у вези, поставља се питање да ли обвезник по основу улагања из 2018. године може да се квалификује за нови десетогодишњи период пореског ослобођења из члана 50а Закона или је износе тих улагања морао да искаже под одговарајућим редним бројевима Обрасца СУ за 2018. годину и тако утврди нови проценат умањења обрачунатог пореза.

Сагласно одредби члана 6. став 6. Правилника, уколико обвезник за време коришћења пореског подстицаја из члана 50а Закона, изврши нова улагања у основна средства у том случају у Обрасцу СУ утврђује нову сразмеру вредности набављених основних средстава за која се признаје право на порески подстицај и вредности укупних основних средстава, чиме утврђује нови проценат пореског ослобођења из члана 50а Закона. Међутим, имајући у виду да се право на пореско ослобођење признаје по основу улагања у основна средства која обвезник користи за обављање делатности, а да је, у конкретном случају, обвезник улагања у основна средства (извршена у 2018. години) евидентирао као основна средства у припреми, при чему је иста почео да користи у 2019. години, сматрамо да по основу тих улагања (из 2018. године) обвезник може да оствари право на (нови) десетогодишњи период пореског ослобођења из члана 50а Закона, при чему (нови) период улагања почиње од 2019. године.

Према томе, имајући у виду да је обвезник, како наводите у поднетом допису, испунио услов за коришћење пореског подстицаја у погледу висине потребног улагања у основна средства, па, с тим у вези, уколико у 2020. години запосли нова лица на неодређено време (тако да је укупан број новозапослених лица на неодређено време већи од 100 у односу на број запослених на неодређено време које је имао на дан 31. децембар 2018. године), сматрамо да обвезник може

почев од 2020. године, ако у тој години оствари добит (исказану на редном броју 59. Обрасца ПБ 1), започети нови десетогодишњи период пореског ослобођења из члана 50а Закона.

3. Признавање расхода у пореском билансу обвезника у случају када обвезник, који је регистрован за обављање делатности 56.10 – Делатност ресторана и покретних угоститељских услуга, у циљу повећања продаје својих услуга, односно производа (хране и пића) свим возачима аутобуса и водичима који сврате у угоститељске објекте даје производе из свог асортимана без накнаде
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-196/2020-04 од 08.9.2020. год.)

У складу са чланом 7. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

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).

Сагласно члану 15. став 6. Закона, издаци за репрезентацију признају се као расход у износу до 0,5% од укупног прихода.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник који је регистрован за обављање делатности 56.10 – Делатност ресторана и покретних угоститељских услуга, пружа угоститељске

услуге припремања и сервирања хране гостима у објектима намењеним за ту врсту делатности. У циљу повећања продаје својих услуга, односно производа (хране и пића), обвезник, како наводите у поднетом допису (као и усменим појашњењем), свим возачима аутобуса и водичима који сврате у угоститељске објекте даје производе из свог асортимана без накнаде. На тај начин, повећавају су приходи обвезника имајући у виду да услуге обвезника (у том случају) користе и остали путници аутобуса. Предметни трошкови предвиђени су општим актима обвезника.

Напомињемо да се по питању начина евидентирања предметних трошкова у пословним књигама обвезника, Сектор за финансијски систем, као надлежан, изјаснио на следећи начин:

„ ... Одредбама члана 42. став 7. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („ Службени гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) који се примењује закључно са финансијским извештајима који се састављају за 2020. годину, прописано је да се на рачуну 535 – Трошкови рекламе и пропаганде, исказују услуге по основу извршене рекламе и пропаганде, као и трошкови по основу рекламног и пропагандног материјала.

Одредбама члана 44. став 3. Правилника утврђено је да се на рачуну 551 – Трошкови репрезентације, исказују издаци за репрезентацију, укључујући и вредност сопствених производа, робе и услуга.

Желимо да укажемо да свако правно лице треба да разграничење трошкова рекламе и пропаганде, с једне, односно трошкова репрезентације, с друге стране, уреди у складу са својим општим актом.

Евидентирање пословних промена (укључујући и горе наведених) врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа у смислу Закона.

Приликом утврђивања да ли одређени трошак треба сматрати рекламом и пропагандом или репрезентацијом, требало би поћи од

правила да су услуге учињене за рекламу и пропаганду намењене под истим условима већем броју лица (непознатих), за разлику од услуга учињених за репрезентацију које су намењене само унапред одређеним (познатим) лицима.

С обзиром да су издаци у виду производа и угоститељских услуга усмерени на повећање продаје намењени само унапред познатим лицима (у конкретном случају, а према подацима из захтева, наведени су искључиво возачи аутобуса и туристички водичи), сматрамо да би наведене расходе требало евидентирати као трошкове репрезентације. Напомињемо да би свако правно лице, својим општим актом, требало да детаљније уреди питања одобравања и висине трошкова репрезентације.“

Имајући у виду цитирано мишљење, сматрамо да се расходи обвезника, настали у конкретном случају, признају на начин прописан одредбом члана 15. став 6. Закона.

4. Коришћење пореског подстицаја из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио значајна улагања у производњу алата (калупа) у сопственој режији, при чему предметни алат, који је саставни део машине неопходане за обављање делатности (производња електроинсталационог материјала), обвезник у својим пословним књигама евидентира као основно средство са веком трајања дужим од годину дана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-481/2020-04 од 07.9.2020. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више

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

Пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит (члан 50а став 4. Закона).

Како произилази из садржине поднетог дописа, као и дописа накнадно достављеног електронским путем, обвезник је извршио значајна улагања у производњу алата (калупа) у сопственој режији, при чему предметни алат, који је саставни део машине неопходане за обављање делатности (производња електроинсталационог материјала), обвезник у својим пословним књигама евидентира као основно средство са веком трајања дужим од годину дана. С тим у вези, поставило се питање да ли се по основу улагања извршеног у конкретном случају може остварити право на порески подстицај из члана 50а Закона, као и питање износа у којем се такво улагање признаје.

У случају када се ради о улагањима обвезника у сопствену производњу алата као саставног дела опреме која се непосредно користи за обављање регистроване делатности (производња електроинсталационог материјала), који се у пословним књигама, сходно прописима о рачуноводству, евидентира на одговарајућем рачуну групе 02 – *Некрећнине, постојења и опрема*, сматрамо да обвезник, по наведеном основу, у смислу члана 50а Закона, остварује право на порески подстицај, имајући у виду да се у конкретном случају (како произилази из садржине поднетих дописа) ради о улагањима у алат – опрему неопходну за обављање производне делатности обвезника (а не у алат као тзв. ситан инвентар).

Такође, сматрамо да се, у смислу наведене законске одредбе, порески подстицај признаје и у случају када се ради о улагањима у производњу основног средства у сопственој режији, а износ улагања по основу којег се остварује право на предметни подстицај признаје се у складу са признавањем ових износа према прописима о рачуноводству и МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, односно у висини обрачунате цене коштања по којој се некретнина, постројење и опрема признају као основно средство у пословним књигама обвезника.

Према томе, обвезник који је уложио више од једне милијарде динара у набавку основних средстава, укључујући и основна средства изграђена, односно произведена у сопственој режији, као у конкретном случају, остварује право на порески подстицај из члана 50а Закона, уз испуњење осталих Законом прописаних услова.

Напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају, у поступку пореске контроле, у складу са законом који уређује порески поступак и пореску администрацију, утврђује све неопходне чињенице које су од значаја за тачно обрачунавање пореске обавезе, односно за могућност признавања пореског подстицаја у складу са Законом.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају када један од сувласника неизграђеног грађевинског земљишта у приватној својини прода део свог сувласничког удела трећем лицу (лицу које није сувласник на земљишту), како би се извршила измена правоснажног решења о грађевинској дозволи услед промене инвеститора „пре почетка извођења радова, односно пре пријаве почетка извођења радова“ и ко је обвезник пореза на пренос апсолутних права у том случају: сви сувласници или сувласник који врши пренос?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00582/2020-04 од 01.9.2020. год.)

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду:

- права својине на непокретности;
- права интелектуалне својине;
- права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на употребљаваном пловилу, односно права својине на употребљаваном ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног;
- 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, односно водног земљишта у

јавној својини у закуп, у складу са законом којим се уређују воде, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објеката (члан 23. став 2. Закона).

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

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

Према одредби члана 25. став 2. тачка 2) Закона о порезу на додату вредност („Службени 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, 30/18 и 72/19), ПДВ се не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

Према одредби члана 141. ст. 1. до 3. Закона о планирању и изградњи („Службени 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, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон и 9/20, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), ако се након правноснажности решења о грађевинској дозволи промени инвеститор, нови инвеститор је дужан да у року од 30 дана од дана настанка промене, поднесе органу који је издао грађевинску дозволу захтев за измену решења о грађевинској дозволи. Уз захтев из става 1. овог члана прилаже се доказ о праву својине, односно другом праву на земљишту ради изградње објекта, односно доказ о праву својине на објекту ради реконструкције објекта, накнадни уговор о хипотеци, заложна изјава, уговор о купопродаји објекта у изградњи у облику јавно потврђене (солемнизоване) исправе или јавнобележничког записа, као и други правни основи којима се преносе стварна права на објекту у изградњи и други правни основ стицања права својине

на објекту у изградњи. Ако се објекат за који је издато решење о грађевинској дозволи налази на земљишту које је у приватној својини, уз захтев из става 2. овог члана доставља се уговор о куповини грађевинског земљишта, односно објекта у изградњи, закључен у облику јавнобележничког записа, односно други правни основ о стицању права својине на грађевинском земљишту, односно објекту у изградњи, са доказом о плаћеном одговарајућем порезу у складу са законом којим се уређују порези на имовину, односно доказом да промет грађевинског земљишта, односно објекта у изградњи није предмет опорезивања у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Према томе, када су имаоци права својине на неизграђеном грађевинском земљишту више лица као сувласници, па један од њих прода део свог сувласничког удела трећем лицу (лицу које није сувласник на предметном земљишту) о чему закључе уговор, тај пренос уз накнаду предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Обвезник пореза је сувласник који врши пренос дела свог сувласничког удела на земљишту, а пореска обавеза се утврђује за пренос дела земљишта који се у конкретном случају врши.

На постојање пореске обавезе нису од утицаја мотиви продавца и купца због којих конкретан пренос врше. То значи да је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права и пренос права својине на делу неизграђеног грађевинског земљишта који врши један од сувласника на том земљишту трећем лицу, након правоснажности решења о дозволи за изградњу на том земљишту издате сувласницима као инвеститорима, који се врши пре почетка изградње објекта, да би се омогућила измена грађевинске дозволе тако да инвеститор објекта који ће се градити на том земљишту (поред дотадашњих сувласника на земљишту) буде и то треће лице.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске

обавезе на пренос апсолутних права, што значи и шта је предмет преноса уз накнаду у сваком конкретном случају (земљиште или и део објекта ако је на земљишту фактички започета изградња објекта иако радови нису пријављени у смислу прописа којима се уређује планирање и изградња), ко је обвезник пореза на пренос апсолутних права (да ли је то један сувласник или више њих – у зависности од тога које лице је правним послом означено као преносилац апсолутног права на земљишту) ...

2. Ко је обвезник пореза на имовину за непокретности чији је власник преминуо, у периоду од смрти власника непокретности – оставиоца до правоснажности решења којим је расправљена његова заоставштина, када је, како се наводи, „тешко одредити држаоца имовине“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00583/2020-04 од 01.9.2020. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

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

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

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

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

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

Кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Према одредбама члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а овог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 10. став 7. тачка 3) Закона, кад је основ стицања правоснажни акт којим су оглашени наследници

заоставштине, за сврху опорезивања порезом на имовину, даном стицања права сматра се дан смрти оставиоца.

Према одредби члана 212. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 – УС и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), заоставштина прелази по сили закона на оставиочеве наследнике у тренутку његове смрти. Истовремено наследници стичу и право на одрицање од наслеђа.

Према одредби члана 213. став 3. Закона о наслеђивању, сматра се да наследник који се одрекао наслеђа никада није ни био наследник.

Имајући у виду наведене одредбе, а под претпоставком да на конкретној непокретности нису успостављени право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2), 3) и 8) Закона, па се порез плаћао на право својине, по смрти физичког лица – имаоца права својине (као обвезника пореза) до оглашавања његових наследника порез се плаћа на државину непокретности, а порески обвезник је лице које је држалац непокретности (независно од тога да ли ће то лице бити позвано на наслеђе и да ли ће се – ако је позвано, тог наслеђа прихватити).

Ако држалац непокретности чији је власник преминуо није познат, а с обзиром на то да се даном стицања права – као даном на који настаје пореска обавеза у случају кад је основ стицања правоснажни акт којим су оглашени наследници заоставштине сматра дан смрти оставиоца, обвезници пореза на имовину за период од дана смрти оставиоца који је преминуо 2014. године, а у 2019. години је расправљена његова заоставштина, су лица која су оглашена његовим наследницима (свако у делу који је оно наследило), независно од тога да ли је основ наслеђивања тестамент или закон. У овом случају, на дан настанка пореске обавезе наследницима није од утицаја чињеница да они нису фактички користили наслеђене непокретности у периоду од смрти оставиоца до правоснажности решења којим су оглашени наследницима.

Напомињемо да у моменту смрти физичког лица – обвезника пореза на имовину то лице престаје да буде носилац права и обавеза, дакле и обвезник пореза на имовину. Стога се порез на имовину не може утврђивати преминулом лицу. Сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза на имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на његове наследнике, а евентуалне дугове тог лица до висине вредности наслеђене имовине, укључујући и евентуално неизмирену обавезу по основу пореза на имовину, испуњавају његови наследници у оквиру вредности наслеђене имовине.

3. Да ли је привредно друштво „А“ – купац постало обвезник пореза на имовину на непокретностима Фабрике сточне хране као дела имовине правног лица – стечајног дужника – привредног друштва „Б“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00446/2020-04 од 19.8.2020. год.)

У захтеву наводите да је дана 13. октобра 2014. године привредно друштво „А“ проглашено купцем дела имовине правног лица – стечајног дужника – привредног друштва „Б“ и то Фабрике сточне хране, те је као купац потписало записник о јавном надметању и уплатило новац који је стечајни управник примио и расподелио стечајним повериоцима пре овере купопродајног уговора. Наводите да није закључен уговор о купопродаји и да стечајни суд никада није донео решење којим се привредно друштво „А“ – купац оглашава купцем дела имовине стечајног дужника па није постало власник имовине за коју је плаћена купопродајна цена.

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту:

порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

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

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

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

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

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

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

Кад на непокретности, поред права својине, постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 5) и тач. 7) и 8) овог закона, односно у случају из тачке 6) тог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2а став 1. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона.

Статус обвезника пореза на имовину не може бити основ за стицање било ког права на непокретности (члан 4. став 7. Закона).

Према одредбама члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а овог закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Одредбом члана 10. став 7. тачка 1) Закона прописано је да се, за сврху опорезивања порезом на имовину, даном стицања права сматра:

1) кад је основ стицања правни посао – дан закључења правног посла, осим:

(1) кад се право стиче на непокретности као будућој ствари, даном стицања права сматра се дан примопредаје, односно дан ступања у посед те непокретности;

(2) кад је основ стицања уговор о доживотном издржавању, даном стицања права сматра се дан смрти примаоца издржавања, осим кад је доживотно издржавање уговорено, и то:

– у корист више лица, тако да се својина преноси на даваоца издржавања даном смрти последњег примаоца издржавања, односно уговором одређеног примаоца издржавања, даном стицања права сматра се дан смрти лица којим се врши пренос права својине на даваоца издржавања:

– у корист трећег лица тако да својина прелази на даваоца издржавања даном смрти лица са којим је давалац издржавања закључио уговор (у даљем тексту: сауговорач), даном стицања права сматра се дан смрти сауговорача:

(3) кад је основ стицања уговор о статусној промени – дан регистрације статусне промене, у складу са законом којим се уређује регистрација.

Према одредбама члана 20. Закона о основама својинско-правних односа („Службени лист СФРЈ“, бр. 6/80 и 36/90, „Службени лист СРЈ“, бр. 29/96 и „Службени гласник РС“, бр. 115/05 – др. закон, у даљем тексту: ЗООСПО), право својине стиче се по самом закону, на основу правног посла и наслеђивањем. Право својине стиче се и одлуком државног органа, на начин и под условима одређеним законом.

По самом закону право својине се стиче стварањем нове ствари, спајањем, мешањем, грађењем на туђем земљишту, одвајањем плодова, одржањем, стицањем својине од невласника, окупацијом и у другим случајевима одређеним законом (члан 21. ЗООСПО).

Према одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15), уговор о промету непокретности закључује се у облику јавнобележнички потврђене (солемнизоване) исправе. За посао из става 1. овог члана искључиво је надлежан јавни бележник на чијем се подручју налази непокретност која је предмет уговора. Ако се непокретности које су предмет уговора налазе на подручју више јавних бележника, надлежан је сваки од тих јавних бележника. Уговор који није закључен на начин из ст. 1. до 3. овог члана, не производи правно дејство.

Према одредбама члана 133. став 12. Закона о стечају („Службени гласник РС“, бр. 104/09, 99/11 – др. закон, 71/12 – УС и 83/14), које су биле у примени до 24. децембра 2017. године, када купац исплати цену, на купца се преноси право својине на купљеној имовини без обзира на раније уписе и без терета, као и без икаквих обавеза насталих пре извршене купопродаје, укључујући и пореске обавезе и обавезе према привредним субјектима пружаоцима услуга од општег интереса које се односе на купљену имовину. Стечајни судија ће решењем констатовати да је продаја извршена и наложити по правноснажности решења одговарајућем регистру упис права

својине и брисање терета насталих пре извршене продаје, односно упис других права стечених продајом.

Одредбама Правилника о утврђивању Националних стандарда за управљање стечајном масом – Национални стандард о начину и поступку уновчења имовине стечајног дужника – Национални стандард број 5. („Службени гласник РС“, бр. 13/10), између осталог, прописано је да стечајни управник са проглашеним купцем саставља уговор о купопродаји и након тога сачињава записник о примопредаји предмета купопродаје.

По захтеву Министарства финансија, број: 011-00-00446/2020-04 од 15. јула 2020. године, упућеног Министарству привреде као стручном обрађивачу закона којим се уређује стечај, за давање мишљења да ли је и када купац у конкретном случају стекао право својине на непокретностима као делу имовине правног лица – стечајног дужника које су биле предмет јавне продаје, а имајући у виду одредбу члана 133. став 12. Закона о стечају и ако је купац стекао право – који акт је основ стицања права (с обзиром на то да се према закону који уређује промет непокретности, који је био у примени 13.04.2014. године, уговор о промету непокретности закључује у писаној форми, а потписи уговарача оверавају од стране суда), Министарство привреде је писмом број: 011-00-75/2020-05 од 18. августа 2020. године, доставило изјашњење Агенције за лиценцирање стечајних управника II број: 07-1083/2020-03 од 5. августа 2020. године (у даљем тексту: Изјашњење). Према том изјашњењу: „За потребе продаје извршена је процена стечајног дужника у којој је као предмет процене под тачком 3) процена вредности некретнина – земљишта, вршена процена земљишта које је у државној својини Републике Србије на коме право коришћења има привредно друштво „Б“, те да је предмет процене, поред осталог, и земљиште без куће, површине 22а 08m², које је према пописном листу КО, КП „Х“ у власништву Републике Србије, као и кућа без земљишта у власништву физичког лица „Г“ и физичког лица „В“. Стечајни управник је у продајну документацију уврстио

као предмет продаје и наведену имовину која није у власништву стечајног дужника. Оглас о продаји имовине објављен је дана 12. септембра 2014. године у дневном листу „Политика“ и „Данас“, а јавно надметање је одржано 13. октобра 2014. године. На јавном надметању је учествовао само један учесник, привредно друштво „А“, који је прихватио почетну цену од 63.870.000,00 динара и понудио 63.871.000,00 динара, па је и проглашен за купца дела имовине стечајног дужника Фабрика сточне хране и исти је извршио уплату понуђеног износа. Стечајни управник је са купцем сачинио записник о примопредаји имовине дана 1. новембра 2014. године.“

Поред осталог, у изјашњењу се наводи: „Дакле, право својине стиче се на основу правног посла – закљученог уговора који мора да буде оверен од стране овлашћеног јавног бележника, у складу са цитираним одредбама Закона о основама својинско-правних односа и Закона о промету непокретности, док је промет грађевинског земљишта посебно регулисан Законом о планирању и изградњи, као посебним законом, којим је различито регулисана ситуација када је у питању изграђено и неизграђено грађевинско земљиште, при чему изграђено грађевинско земљиште је дефинисано као земљиште на коме су изграђени објекти намењени за трајну употребу, дакле не и објекти који су привременог карактера или без одобрења за градњу.

У конкретном случају стечајни управник и купац имовине стечајног дужника нису закључили купопродајни уговор, из разлога што је јавни бележник одбио оверу уговора јер грађевинско земљиште које је било предмет купопродаје није у својини стечајног дужника и што стечајни дужник има право коришћења истог те као такво није у промету, а на катастарској парцели број „х“ КО и објекти на истој који су предмет продаје је уписано физичко лице „В“ са правом коришћења, док су два нелегална објекта, један у државини физичког лица „Г“, други у државини физичког лица „В“.

Јавни бележник је обавестио стечајног управника да у овој ситуацији и да су сачинили и оверили купопродајни уговор у складу са нацртом који је стечајни управник доставио, купац не би могао

да упише своје право у катастар непокретности за које је платио купопродајну цену, односно радило би се о ништавом уговору супротном принудно-правним прописима.

Привредни суд у Београду није донео решење којим констатује извршену продају, а што би био основ за укњижбу новог власника, управо из разлога што купопродајни уговор није закључен.

Из напред изнетог произлази да продаја конкретне имовине стечајног дужника која је била заказана за 13. октобар 2014. године није спроведена с обзиром на то да није закључен и оверен купопродајни уговор између стечајног дужника као продавца и привредног друштва „А“ као купца, нити је стечајни судија донео решење којим констатује извршену продају. Стога привредно друштво „А“ нема основ за стицање права својине на конкретној имовини, па самим тим није ни постао ималац права својине на истој.“

Према томе, под претпоставком да на непокретностима конкретне Фабрике сточне хране не постоји државина и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу, ни државина непокретности у јавној својини без правног основа, као ни право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта, порез на имовину на те непокретности плаћа се на право својине, а порески обвезник је ималац права својине. С тим у вези, у случају кад привредно друштво „А“ није закључило уговор по основу кога стиче право својине на конкретној имовини (нити је право својине стекло по другом основу), није обвезник пореза на имовину на право својине (већ је обвезник ималац права својине).

Међутим, ако на непокретности Фабрике сточне хране која је у јавној својини привредно друштво „А“ има успостављену државину без правног основа, за ту имовину обвезник је пореза на имовину по основу државине.

Такође, ако је привредно друштво „А“ у државини непокретности на којој има лац права својине није познат или није одређен – обвезник је пореза по основу државине.

4. Како је исправно утврдити порез на имовину конкретног привредног друштва и изменити пореске пријаве сходно члану 40. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, с обзиром да је за 2020. годину основица пореза обрачуната сходно члану 7. став 4. Закона о порезима на имовину и то само за објекте?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00517/2020-04 од 27.7.2020. год.)

Из ваших навода у захтеву произлази да је конкретно привредно друштво од 2014. године подносило пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за једну парцелу грађевинског земљишта површине 19.120m², али не и за објекте на тој парцели, да је претежна регистрована делатност тог привредног друштва 2120 – производња фармацеутских препарата, да је основица пореза на имовину за конкретно грађевинско земљиште обрачуната према вредности утврђеној применом корисне површине и просечне цене 1m² грађевинског земљишта у зони према одлуци те јединице локалне самоуправе, да је надлежни орган за утврђивање пореза на имовину дошао до сазнања да на наведеном земљишту постоје објекти за обављање делатности који нису уписани у катастру непокретности за које обвезник није утврдио порез, да је обавестио привредно друштво о потреби измене пореских пријава тако да у њима треба да буде утврђен порез и за објекте, да је привредно друштво поднело „нову“ пореску пријаву само за 2020. годину – за четири објекта за обављање делатности укупне површине 1.692m² у којој није садржан утврђен порез за припадајуће грађевинско земљиште на коме се налазе, а пореска основица је обрачуната само

за објекте – према вредности у пословним књигама на последњи дан пословне године, „при чему је она иста за четири објекта као и у првој пријави где је пријављено само грађевинско земљиште“.

Према одредбама члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени 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, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС и 86/19, 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, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије имаоца права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог

закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона.

Према одредби члана 7. став 1. 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.

Према члану 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. Закона (члан 7. став 3. Закона).

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

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

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина:

- 1) за земљиште – његова укупна површина, укључујући површину под објектом;
- 2) за објекат – збир подних површина између унутрашњих страна ободних зидова објекта (из које су искључене површине

балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну подну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште.

Према члану 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.

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

За непокретности из става 4. овог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и

вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. овог члана (члан 7. став 6. Закона).

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

Према одредби члана 33. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину који води пословне књиге порез на имовину утврђује самоопорезивањем.

Одредбом члана 33. став 2. Закона прописано је да порез на имовину утврђује решењем орган јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез (у даљем тексту: надлежни орган јединице локалне самоуправе), и то:

1) обвезнику који не води пословне књиге;

2) обвезнику који води пословне књиге, у поступку контроле, ако обвезник није утврдио пореску обавезу или ју је утврдио нетачно или непотпуно.

Према одредби члана 40. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени 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, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПППА), ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску

пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Првобитно поднета пореска пријава не враћа се пореском обвезнику (члан 40. став 2. ЗПППА).

Поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута подношењем измењене пореске пријаве (члан 40. став 3. ЗПППА).

Изузетно од ст. 1. и 3. овог члана, порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период, односно након доношења решења о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (2) овог закона, као и након покретања радњи пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела (члан 40. став 5. ЗПППА).

Према одредби члана 4. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава о утврђеном, односно за утврђивање пореза на имовину („Службени гласник РС“, бр. 93/19), измењена пореска пријава, у односу на податке у поднетој пореској пријави, садржи промењене податке и податке који остају исти.

Сходно наведеним одредбама, сматрамо следеће:

- Почев од пореза на имовину за 2014-у годину, привредно друштво је дужно да самоопорезивањем утврди порез на имовину за непокретности на територији Републике Србије за које је порески обвезник (па и у случају кад те непокретности нису уписане у катастру непокретности).

Под претпоставком да је конкретно привредно друштво у 2014-ој години и касније било обвезник пореза на имовину за грађевинско земљиште површине преко 10 ари (у захтеву наводите да је површина тог земљишта 19.120m²) и за објекте који се на њему налазе:

– ако је то привредно друштво у 2013. и 2014. години вредност непокретности у пословним књигама исказивало по фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, основица пореза на имовину за 2014. годину је фер вредност тих непокретности (објеката са припадајућим земљиштем) исказана на последњи дан пословне године обвезника у 2013. години; на исти начин утврђује основицу за 2015. и наредне године, под условом да вредност непокретности у пословним књигама исказује по фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком;

– ако конкретно привредно друштво вредност непокретности у пословним књигама не исказује по фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, почев од пореза за 2014. годину основица пореза на имовину је збир вредности земљишта и објеката који се на њему или под њим налазе (ако је у конкретном случају реч о четири објекта – основицу чини збир вредности земљишта и вредности сваког од четири објекта). Вредност земљишта чини производ његове корисне (укупне) површине исказане у квадратним метрима и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта у истој зони, према акту јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Вредност сваког објекта чини производ његове корисне површине исказане у квадратним метрима и просечне цене Пословних зграда и других (надземних и подземних) грађевинских објеката који служе за обављање делатности, у истој зони, према акту јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Изузетно, ако је реч о објектима из члана 7. став 4. Закона, вредност тих објеката која се (са вредношћу припадајућег земљишта) укључује у пореску основицу чини њихова књиговодствена вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину

– под условом да је вредност тих објеката у пословним књигама обвезника исказана одвојено од вредности припадајућег земљишта. Ако вредност тих објеката у пословним књигама обвезника није исказана посебно од вредности припадајућег земљишта, основица пореза на имовину за земљиште и објекте који се на њему налазе, као јединствену целину, чини вредност земљишта утврђена на наведени начин (применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра грађевинског земљишта у зони) увећана за грађевинску вредност објеката процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

- Ако је обвезник погрешно утврдио порез само за грађевинско земљиште, али не и за објекте који се на њему налазе иако је обвезник пореза на имовину и за те објекте, или ако установи да је погрешно утврдио висину пореске обавезе, односно да поднета пријава садржи пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе измењену пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени. Измењена пореска пријава, у односу на податке у поднетој пореској пријави, садржи промењене податке и податке који остају исти. Примера ради, ако је обвезник погрешно утврдио порез само за грађевинско земљиште али је пропустио да утврди порез и за објекте који се на том земљишту налазе за које је такође порески обвезник, у измењеној пореској пријави утврђује порез и за објекте и за земљиште (иако је за то земљиште већ утврдио порез). У конкретном случају, измењена пореска пријава, у односу на податке у поднетој пореској пријави, садржи промењене податке (тј. податке о утврђеном порезу за објекте) и податке који остају исти (тј. податке о утврђеном порезу за земљиште).

- Јединица локалне самоуправе – орган надлежан за утврђивање пореза на имовину овлашћен је да у поступку контроле решењем утврди пореску обавезу обвезнику који води пословне књиге који је пореску обавезу утврдио нетачно (на пример, на погрешну пореску основицу) или непотпуно (на пример, ако је утврдио порез само за земљиште, или само за објекте, иако је требало да порез утврди и за земљиште и за објекте; ако је утврдио порез на погрешну пореску основицу ...).

Порез се утврђује за све календарске године за које право на утврђивање пореза није застарело. У поступку утврђивања пореза за објекте, тај орган цени и да ли су објекти за које се утврђује порез – објекти из члана 7. став 4. Закона (за које под прописаним условима основицу чини књиговодствена вредност у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника) или не. Примера ради, објекат који се користи за административне послове привредног друштва није објекат из члана 7. став 4. Закона. Такође, објекат – производни погон прерађивачке индустрије који се не користи за обављање те делатности није објекат из члана 7. став 4. Закона.

После покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву.

НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Плаћање накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00576/2020-04 од 14.9.2020. год.)

Према одредби члана 202. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 86/19 – ускл. дин. износи, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за коришћење делова путног земљишта јавног пута и другог земљишта које користи управљач јавног пута (у даљем тексту: накнада за коришћење делова путног земљишта), а које је у општој употреби је корисник тог земљишта.

Према одредби члана 203. Закона, основица накнаде за коришћење делова путног земљишта је метар квадратни (m²) путног земљишта у зависности од значаја пута, а које обвезник накнаде користи за приступ и изградњу објеката, осим домаћинства.

Одредбама члана 204. Закона прописано је да висина накнаде за коришћење путног земљишта државног пута и другог земљишта које користи управљач пута прописана је у Прилогу 10, Табеле 11. и 11.1. тог закона, а износ накнаде за коришћење путног земљишта општинског пута и улице и другог земљишта које користи управљач општинског пута и улице прописана је у Табели 12. тог закона.

Јединица локалне самоуправе прописује својим актом износ накнаде и олакшице за накнаде за општинске путеве и улице.

Одредбама члана 205. Закона прописано је да накнаду за коришћење делова путног земљишта државног пута утврђује управљач државног пута уговором, а плаћање се врши у уговореном року.

Накнада за коришћење делова путног земљишта општинског пута утврђује се решењем управљача општинског пута и улице.

Накнада се плаћа у 12 једнаких месечних рата, до 15. у месецу за претходни месец.

Дакле, у Табели 12. Закона прописан је највиши износ накнаде за коришћење делова путног земљишта и другог земљишта које користи управљач општинског пута и улице по метру квадратном коришћеног путног земљишта (износ се разликује у зависности од површине коришћеног путног земљишта и критеријума оптерећености пута – да ли се кроз општински пут/улицу креће градски превоз), на основу кога јединица локалне самоуправе прописује својим актом износ накнаде који не може бити виши од износа исказаног у Табели 12. Закона, као и олакшице.

С обзиром да се предметна накнада утврђује решењем управљача општинског пута и улице на годишњем нивоу, мишљења смо да су највиши износи накнаде за коришћење делова путног земљишта општинског пута и улице и другог земљишта које користи управљач општинског пута и улице по метру квадратном у Табели 12. Закона исказани за период за који се врши утврђивање накнаде (конкретно у годишњем износу), а плаћање обавезе која је утврђена решењем се врши у 12 једнаких месечних рата.

АКЦИЗЕ

1. Привредни субјекат чија је претежна делатност прерада млека и производња сирева намерава да се бави и увозом напитака и безалкохолних пића који садрже кафу из тарифног броја ЦТ 2202 – да ли постоји обавеза обележавања контролном акцизном маркицом наведених производа, чије је појединачно паковања теже од 0,05 kg, а садржај количине кафе у том производу мањи од 0,05 kg?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00585/2020-04 од 27.8.2020. год.)

Одредбом члана 14. став 1. тачка 8) Закона о акцизама („Службени 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 се кафом у смислу овог закона сматрају напици и безалкохолна пића што садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе из тарифног броја ЦТ 2202.

Ставом 5. наведеног члана Закона прописано је да се акциза на кафу из става 1. тач. 5) до 8) овог члана плаћа у износу од 344,24 дин/kg за један килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Према члану 18. став 1. Закона, 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.

Начин и поступак одобравања и издавања акцизних маркица, вођења евиденције о одобреним и издатим маркицама и обележавања

акцизних производа уређени су 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 („Службени 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).

Одредбом члана 3а став 1. Уредбе, прописано је да се појединачним паковањем кафе за крајњу потрошњу, у смислу ове уредбе, сматра 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.

Напомињемо да је у вези са опорезивањем акцизом кафе од 1. јануара 2018. године, Министарство финансија дало Објашњење Број: 430-00-817/2017-04 од 12. децембра 2017. године, у коме је у делу 11. Обележавања кафе контролним акцизним маркицама, дато објашњење да када увозник или произвођач, увози или производи нпр. напитке и безалкохолна пића што садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе (тарифни број ЦТ 2202), чија је укупна нето тежина готовог производа нпр. 250 gr, а садржај нето масе кафе у том производу је нпр. 8 gr, такав производ се не обележава контролном акцизном маркицом.

Сагласно наведеним законским и подзаконским одредбама, као и на основу наведеног Објашњења Министарства финансија, а како се, у конкретном случају, ради о увозу напитака и безалкохолних пића који садрже кафу из тарифног броја ЦТ 2202, чије је појединачно паковања теже од 0,05 kg, а садржај количине кафе у том производу мањи од 0,05 kg, не постоји обавеза обележавања контролним акцизним маркицама наведених производа, независно од тога што је укупна нето тежина готовог производа – појединачног паковања кафе теже од 0,05 kg, при чему обвезник акцизе – увозник кафе има обавезу плаћања акцизе и то сразмерно нето маси кафе садржане у наведеном готовом производу.

ЦАРИНЕ

1. Наплата увозних дажбина за медицинска средства стављена у царинско складиште, а за која након истека рока складиштења није поднет захтев за окончање поступка складиштења, при чему је за један део те робе истекао рок употребе док је била у поступку царинског складиштења
(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-01572/2019-17 од 09.9.2020. год.)

Полазећи од навода из вашег дописа, а имајући при томе у виду да су због природе саме робе, производња и промет, који обухвата увоз и извоз те робе, као и отпад који од ње настаје, предмет регулисања посебних прописа, пре свега Закона о медицинским средствима („Службени гласник РС“, бр. 105/17), Закона о управљању отпадом („Службени гласник РС“, бр. 36/09 ... и 95/18 – др. закон) и Закона о заштити животне средине („Службени гласник РС“, бр. 135/04е ... и 95/18 – др. закон), обавештавамо вас о следећем:

Чланом 202. став 1. и чланом 203. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да се у поступку смештаја, страна роба може смештати на царинском подручју Републике Србије, а да не подлеже:

- 1) плаћању увозних дажбина;
- 2) другим дажбинама које се плаћају при увозу;
- 3) мерама трговинске политике, ако се њима не забрањује улазак робе на царинско подручје Републике Србије или излазак из њега.

Држање робе у поступку смештаја није временски ограничено, осим у случајевима у којима царински орган одреди рок

до којег се поступак смештаја мора окончати, нарочито ако врста и природа робе могу, у случају дуготрајног смештаја, представљати претњу по здравље људи, животиња и биљака или по животну средину.

Чланом 205. став 1. Царинског закона прописано је да се у поступку царинског складиштења, као једном од облика смештаја робе, страна роба може смештати у просторијама или на другом месту које је царински орган одобрио за тај поступак и које је под царинским надзором (царинска складишта).

Чланом 207. истог закона прописане су обавезе носиоца одобрења и носиоца поступка царинског складиштења, па су тако, у складу са ставом 1. тачка 2. тог члана и носилац одобрења и носилац поступка одговорни за испуњавање обавеза које произлазе из смештаја робе обухваћене поступком царинског складиштења, а у складу са ставом 3. истог члана, носилац поступка је одговоран за испуњавање обавеза које произлазе из поступка царинског складиштења.

Ако носилац одобрења и носилац поступка не испуњавају обавезе које су, у складу са чланом 207. Царинског закона, преузели за одређену робу, можемо говорити о примени члана 67. Царинског закона.

Конкретно, чланом 67. Царинског закона је прописано да за робу која подлеже плаћању увозних дажбина, царински дуг при увозу настаје због неиспуњавања:

1) једне од обавеза утврђених царинским прописима које се односе на унос стране робе у царинско подручје Републике Србије, њено изузимање испод царинског надзора, или кретање, прераду, смештај, привремени смештај, привремени увоз или располагање том робом унутар тог подручја;

2) једне од обавеза утврђених царинским прописима које се односе на употребу робе у посебне сврхе унутар царинског подручја Републике Србије;

3) услова који уређују стављање стране робе у царински поступак или који уређују одобравање изузећа од плаћања дажбина

или смањену стопу увозне дажбине на основу употребе робе у посебне сврхе.

Време настанка царинског дуга је:

1) тренутак у којем обавеза због чијег неиспуњења настаје царински дуг, није испуњена или престаје да буде испуњена;

2) тренутак у којем је декларација за стављање робе у царински поступак прихваћена, ако се накнадно утврди да није био испуњен услов који уређује стављање робе у тај поступак или одобравање изузећа од плаћања дажбине или смањену стопу увозне дажбине на основу употребе робе у посебне сврхе.

У случајевима из става 1. тач. 1) и 2) овог члана, дужник је:

1) свако лице од којег се захтевало да испуни прописане обавезе;

2) свако лице које је знало или је основано требало да зна да обавеза у складу са царинским прописима није испуњена и које поступа за рачун лица које је било дужно да испуни обавезу, или које је учествовало у радњи која је довела до неиспуњења обавезе;

3) свако лице које је стекло државину или је у поседу одређене робе и које је знало или је основано требало да зна у време стицања или пријема робе, да обавеза у складу са царинским прописима није испуњена.

У случајевима из става 1. тачка 3) овог члана, дужник је лице од којег се захтева да поступа у складу са условима који уређују стављање робе у царински поступак или царинско декларисање робе која је стављена у тај поступак или одобравање изузећа од плаћања дажбина или смањене стопе увозне дажбине на основу употребе робе у посебне сврхе.

Ако је у декларацију за један од царинских поступака из става 1. тачка 3) овог члана унет податак који се захтева у складу са царинским прописима и односи се на услове који уређују стављање робе у тај царински поступак, а због којег увозне дажбине нису у целисти или делимично наплаћене, дужник је и лице које је дало

податак и које је знало, или је основано требало да зна да је тај податак нетачан.

Када је у питању члан 67. Царинског закона, напомињемо да је овај члан Царинског закона усаглашен са чланом 79. Царинског законика ЕУ (УСС – Union Customs Code), па би приликом утврђивања настанка царинског дуга због неиспуњавања обавеза, требало имати у виду и европску праксу у погледу тумачења овог члана. Конкретно, када говоримо о настанку царинског дуга због неиспуњавања једне од обавеза утврђених царинским прописима које се односе на унос стране робе у царинско подручје, њено изузимање испод царинског надзора, или кретање, прераду, смештај, привремени смештај, привремени увоз или располагање том робом унутар тог подручја (члан 67. став 1. тачка 1) Царинског закона, односно члан 79. став 1. под а) УСС), детаљније објашњавајући ове законске норме, у одговарајућем акту Европске комисије (Guidelines On Customs Debt), наведени су примери када настаје царински дуг на основу овог члана. Тако, као пример, наведено је да царински дуг настаје када је роба у поступку транзита узета испод царинског надзора. Такође, као један од примера наведено је да царински дуг настаје када обавеза да се посебан поступак оконча у одређеном року није испуњена.

У случају из вашег дописа, на основу напред изнетог, у складу са чланом 67. став 1. тачка 1) Царинског закона, царински дуг настаје за медицинска средства стављена у царинско складиште, а за која, након истека рока складиштења одређеног од стране царинског органа, није поднет захтев за окончање поступка складиштења у складу са чланом 187. став 1. Царинског закона, стављањем те робе у нови царински поступак, изношењем са царинског подручја Републике Србије, уништењем без остатака или уступањем држави. Међутим, овде бисмо указали на члан 263. став 3. Царинског закона којим је прописано да се роба која се не може продати, односно употребити због здравствених, ветеринарских

фитосанитарних, сигурносних или других разлога прописаних законом уништава под царинским надзором, у складу са прописима. С тим у вези је и члан 109. став 1. тачка б) Царинског закона, где је прописано да се царински дуг при увозу или извозу гаси ако је роба која подлеже плаћању увозних или извозних дажбина уништена под царинским надзором или уступљена држави. Из чега даље следи, у случају настанка царинског дуга за медицинска средства стављена у царинско складиште, а за која, након истека рока складиштења одређеног од стране царинског органа, није поднет захтев за окончање поступка складиштења у складу са чланом 187. став 1. Царинског закона, а иста, имајући у виду члан 263. став 3. Царинског закона није уништена под царинским надзором, на исту се не може применити члан 109. став 1. тачка б) Царинског закона. Ово тим пре ако се има у виду члан 71. став 1. Царинског закона, којим је прописано да царински дуг при увозу или извозу настаје и за робу која је предмет мера забране или ограничења приликом увоза или извоза било које врсте. Што се тиче даљег поступања с робом, са истом се мора поступати у складу са царинским, као и другим прописима, укључујући прописе о управљању отпадом.

2. Услови за одлагање извршења одлуке царинског органа, као и рок за који се извршење одлуке одлаже

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00440/2020-17 од 09.9.2020. год.)

Чланом 30. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да се против првостепене одлуке коју у управном поступку донесе царински орган може изјавити жалба министарству надлежном за послове финансија. У члану 31. став 1. Царинског закона прописано је да жалба не одлаже извршење одлуке, док став 2. истог члана садржи одредбу да царински орган који је донео првостепену одлуку у управном поступку може

одложити извршење одлуке у целини или делимично, ако приложени докази и чињенице указују на то да је одлука у супротности са царинским прописима и да постоји опасност од nanoшења велике штете лицу које извршава одлуку, због чега је одлагање извршења оправдано. При томе, ако се оспорена одлука односи на обрачун увозних или извозних дажбина, одлагање извршења може бити одобрено само ако се положи одговарајуће обезбеђење. Полагање обезбеђења неће се захтевати ако би то за дужника представљало непримерено велико оптерећење, односно нанело велику економску штету.

Према томе, имајући у виду претходно цитиране одредбе Царинског закона, на ваше питање – да ли се одлагање извршења може захтевати само у случају ако се изјави жалба, одговор би био да је одлагање извршења одлуке могуће само ако се изјави жалба против првостепене одлуке, а приложени докази и чињенице указују на то да је одлука у супротности са царинским прописима и да постоји опасност од nanoшења велике штете лицу које извршава одлуку, због чега је одлагање извршења оправдано.

С обзиром да је извршност својство управног акта да се може принудно извршити, тј. претпоставка је да лице на које се одлука односи није добровољно поступило по донетој одлуци, већ је потребно спровести принудно извршење, могућност одлагања извршења одлуке због поднете жалбе не треба мешати са могућношћу одложеног плаћања царинског дуга, који представља олакшицу у вези са плаћањем царинског дуга, прописану Царинским законом, а коју одобрава царински орган.

Наиме, према члану 94. Царинског закона, дужник плаћа износ увозних или извозних дажбина, који одговара царинском дугу о којем је обавештен у складу са одредбом члана 89. овог закона, у року од осам дана. У члану 94. став 2. прописано је да у случају обједињавања књижења у складу са условима из члана 92. став 2. овог закона, не искључујући примену члана 31. став 2. овог

закона, рок се утврђује тако да се дужнику не омогући дужи рок за плаћање од оног који би био утврђен да му је одобрено одлагање плаћања у складу са чланом 96. овог закона. Такође, у ставу 3. стоји да царински орган може, на захтев дужника, продужити рок из става 2. овог члана ако је износ увозних или извозних дажбина који треба платити утврђен у накнадној контроли из члана 35. овог закона. Не искључујући примену члана 98. став 1. овог закона, такво продужење не може бити дуже од времена које је потребно дужнику да предузме одговарајуће радње ради измирења своје обавезе.

Даље, чланом 96. истог закона прописано је царински орган, на захтев заинтересованог лица, након полагања обезбеђења, одобрава одложено плаћање дажбина које треба платити на неки од следећих начина:

1) појединачно за сваки износ увозних или извозних дажбина прокњижен у складу са одредбом члана 92. ст. 1. или 6. овог закона;

2) збирно за све износе увозних или извозних дажбина прокњижене у складу са одредбом члана 92. став 1. овог закона, у року који је утврдио царински орган, а који не прелази 31 дан;

3) збирно за све износе увозних или извозних дажбина који чине једно књижење у складу са одредбом члана 92. став 2. овог закона.

У члану 97. Царинског закона прописано је да рок на који се плаћање одлаже у складу са чланом 96. овог закона је 30 дана.

Према томе, када је у питању одлагање плаћања царинског дуга, треба имати у виду да постоји неколико фаза: прво, утврђен је царински дуг који је потребно платити, друго, дужник је обавештен о утврђеном царинском дугу, треће, законска обавеза дужника да плати царински дуг о којем је обавештен, у року од осам дана и, четврто, заинтересовано лице може да захтева одлагање плаћања царинског дуга (у складу са чланом 94. Царинског закона). Тек уколико заинтересовано лице коме је царински орган одложио плаћање царинског дуга не би платило царински дуг у прописаним

роковима одложеног плаћања, можемо говорити о принудном извршењу, тј. о принудној наплати тог царинског дуга. Ово је, такође, разлог због ког не можемо одлагање извршења одлуке по жалби (члан 31. Царинског закона) доводити у везу са одлагањем плаћања царинског дуга (члан 94. Царинског закона), нити се могу аналогно применити исти рокови.

Што се тиче питања да ли се рок од 30 дана прописан за одлагање плаћања дажбина односи и на накнадну наплату дажбина утврђену решењем у управном поступку, ту, најпре, треба имати у виду члан 94. став 3. Царинског закона којим је прописано да царински орган може, на захтев дужника, продужити рок за плаћање царинског дуга ако је износ увозних или извозних дажбина који треба платити утврђен у накнадној контроли из члана 35. овог закона. С тим да такво продужење не може бити дуже од времена које је потребно дужнику да предузме одговарајуће радње ради измирења своје обавезе.

Према томе, прописи не прецизирају период за који царински орган може продужити рок за плаћање царинског дуга ако је износ увозних или извозних дажбина који треба платити утврђен у накнадној контроли, већ садрже општу одредбу да такво продужење не може бити дуже од времена које је потребно дужнику да предузме одговарајуће радње ради измирења своје обавезе. Из чега даље следи да се рок од 30 дана прописан за одлагање плаћања царинског дуга (из члана 97. Царинског закона) не односи и на плаћање царинског дуга који је утврђен у накнадној контроли.

На крају, питање под којим условима је могуће одобрити одлагање извршења решења, односно плаћања дуга по решењу ако дужник није у могућности да прибави одговарајуће обезбеђење за плаћање дуга. Што се тиче одлагања извршења првостепене одлуке против које је изјављена жалба, члан 31. став 3. Царинског закона прописује да се полагање обезбеђења неће захтевати ако

би то за дужника представљало непримерено велико оптерећење, односно нанело велику економску штету, о чему ће царински орган одлучивати у сваком конкретном случају. Када је реч о одложеном плаћању царинског дуга из члана 96. Царинског закона, овај члан експлицитно прописује обавезу полагања обезбеђења у случају подношења захтева за одложено плаћање, без прописивања изузетака од овог правила. Међутим, што се тиче других олакшица у вези са плаћањем, члан 98. Царинског закона прописује да царински орган, ако је положено обезбеђење, може дужнику одобрити и друге олакшице у вези са плаћањем и, у том случају, царински орган може одустати од захтева за полагање обезбеђења ако је утврђено, на основу документоване процене ситуације дужника, да би му то створило озбиљне привредне или социјалне тешкоће (члан 98. став 3. Царинског закона).

3. Примена члана 105. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/20 и 8/20), а у вези са правилним утврђивањем царинске вредности робе која се након куповине у иностранству ставља у царинско складиште на територији Републике Србије, а затим из царинског складишта продаје домаћем купцу
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00498/2020-17 од 20.8.2020. год.)

Чланом 52. Царинског закона („Службени гласник РС“, број 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је, између осталог, да царинску вредност робе представља трансакцијска вредност, односно стварно плаћена цена или цена која треба да се плати за робу када се она продаје за извоз у Републику Србију, и подразумева сва плаћања која је извршио или треба да изврши купац продавцу, или купац трећој страни у корист продавца као услов продаје увезене робе, прилагођена, по потреби.

У случајевима када је роба предмет узастопних препродаја које претходе утврђивању царинске вредности ради стављања те робе у намеравани царински поступак, примењује се члан 105. Уредбе којим је прописано да се трансакцијска вредност робе продате за извоз у царинско подручје Републике Србије утврђује у тренутку прихватања декларације која се односи на продају која је извршена непосредно пре него што је роба унета у то царинско подручје.

Ако се роба продаје за извоз у царинско подручје Републике Србије након њеног уноса у царинско подручје, односно док се налази у привременом смештају или је стављена у посебан поступак, осим поступка унутрашњег транзита, употребе у посебне сврхе или пасивног оплемењивања, трансакцијска вредност се утврђује на основу те продаје.

Да би роба могла да буде стављена у намеравани царински поступак, чл. 139. и 142. Царинског закона прописано је, између осталог, да мора да буде обухваћена декларацијом која садржи све податке неопходне за примену одредаба које уређују царински поступак за који се роба декларише. Подаци се у декларацију уносе на основу пратећих исправа неопходних за примену одредаба којима се уређује тај царински поступак. Чланом 224. став 2. Уредбе прописано је да се пратеће исправе из члана 143. Царинског закона достављају царинском органу уз декларацију у писаном облику. За потребе утврђивања царинске вредности применом метода трансакцијске вредности, чланом 123. Уредбе прописано је да се као пратећа исправа подноси фактура која се односи на декларисану трансакцијску вредност.

Имајући у виду наводе из вашег дописа, с обзиром да долази до купопродајне трансакције пре него што роба уђе у царинско подручје Републике Србије, роба би, у складу са чланом 105. став 1. Уредбе, приликом стављања у слободан промет требало да буде

декларисана по вредности из те трансакције. Ако, у случајевима када је роба предмет узастопних препродаја које претходе утврђивању царинске вредности, лице које на крају ставља робу у слободан промет на територији Републике Србије, није странка у наведеној трансакцији, оно најчешће није у прилици, а није ни дужно да располаже фактуром из исте.

Како би се испоштовало правило из члана 52. Царинског закона и роба, пре свега, могла да се оцарини применом метода трансакцијске вредности, у датој ситуацији, царински орган, у складу са чланом 12. став 1. Царинског закона, има право да уз поштовање одредби члана 9. истог закона, од лица која јесу странке у релевантној купопродајној трансакцији, захтева да му пружи све неопходне исправе и информације како би биле спроведене царинске формалности за стављање робе у намеравани поступак.

Чланом 63. став 3. истог закона прописано је да ако се из оправданих разлога уз декларацију не поднесе фактура, односно ако царински орган основано сумња да вредност робе наведена у фактури није у складу са одредбама Царинског закона, царинска вредност се утврђује на основу одредаба члана 56. тог закона.

Такође, с обзиром да је роба **продата за извоз** у царинско подручје Републике Србије пре уноса у то царинско подручје, а не док се налазила у царинском складишту, одредбе члана 105. став 2. Уредбе не могу се применити, тако да се трансакцијска вредност из купопродајне трансакције остварене у царинском складишту не може користити ради утврђивања царинске вредности применом члана 52. Царинског закона приликом стављања конкретне робе у слободан промет.

Чланом 56. Царинског закона прописане су секундарне методе царинског вредновања које се примењују у ситуацијама када нису испуњени услови за примену метода трансакцијске вредности, и ставом 4. тог члана прописана је примена резервног метода вредновања који се примењује као последњи расположив

метод, када се ниједан други не може применити, а у складу са тим методом царинска вредност се утврђује на основу података који су расположиви на царинском подручју Републике Србије, употребом метода усклађених са начелима и општим одредбама:

1) Споразума о примени члана VII Општег споразума о царинама и трговини;

2) члана VII Општег споразума о царинама и трговини;

3) чланова 51. до 64. Царинског закона.

Чланом 122. Уредбе детаљније је уређена примена члана 56. став 4. Царинског закона те је прописано да се при утврђивању царинске вредности у складу са тим методом може употребити разумна флексибилност у примени метода из члана 52. и члана 56. став 3. Царинског закона, и да се вредност утврђена на тај начин заснива, у највећој могућој мери, на претходно утврђеним царинским вредностима.

Али, ако се царинска вредност не може утврдити на основу става 1. тог члана, користе се други одговарајући методи.

У том случају, царинска вредност неће се одређивати према:

1) продајној цени, на тржишту Републике Србије, робе која се производи у Републици Србији;

2) систему по коме се за царинско вредновање користи виша од две могуће вредности;

3) цени робе на домаћем тржишту земље извознице;

4) трошку производње, осим обрачунатих вредности које су утврђене за истоветну или сличну робу у складу са чланом 56. став 3. тачка 4) Царинског закона;

5) цени робе намењене извозу у другу државу, а не за тржиште Републике Србије;

6) минималним царинским вредностима;

7) произвољним или непостојећим вредностима.

Имајући у виду напред наведено произлази да ако и поред примене члана 12. став 1. Царинског закона, царинском органу

није стављена на располагање коначна фактура која се односи на купопродајну трансакцију која је обављена пре него што је роба ушла у царинско подручје Републике Србије, као и чињеницу да у складу са царинским прописима на снази, није предвиђена могућност коришћења трансакцијске вредности из купопродајне трансакције остварене у царинском складишту, приликом царињења робе ради стављања у намеравани царински поступак не може се користити метод трансакцијске вредности, већ је потребно користити царинску вредност утврђену применом одговарајућег метода прописаног чланом 56. Царинског закона. Том приликом, ако се примењују одредбе члана 56. став 4. Царинског закона, могу се користити и подаци из фактуре издате у купопродајној трансакцији оствареној у царинском складишту, као извор података који су расположиви на царинском подручју Републике Србије.

4. Примена члана 19. Закона о слободним зонама на робу која је у слободној зони стављена у слободан промет уз коришћење повластице по основу наведеног члана, а која би након слања у иностранство ради поправке уз плаћање кроз поступак пасивног оплемењивања, поново била враћена у слободну зону ради даљег коришћења

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00453/2020-17 од 19.8.2020. год.)

Чланом 17. ст. 1, 3 и 5. Закона о слободним зонама („Службени гласник РС“, бр. 62/06) прописано је да роба која се уноси и износи из зоне, као и роба смештена у зони, има третман царинске робе. Ту робу корисник може привремено изнети из зоне на други део територије Србије, односно унети у зону са другог дела територије Србије ради стављања у поступак активног, односно пасивног оплемењивања, а надлежан царински орган одобрава царински

дозвољено поступање са робом из става 3. тог члана у складу са законом који уређује царински систем и царински поступак.

Такође, чланом 213. став 1. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да се, не искључујући примену других прописа, роба из слободне зоне може извести или поново извести са царинског подручја Републике Србије или унети на други део царинског подручја Републике Србије. При томе, роба која се изнесе из слободне зоне на други део царинског подручја Републике Србије или стави у царински поступак, сматра се, у складу са чланом 214. став 1. Царинског закона, страном робом, осим ако њен царински статус као домаће робе није био доказан. С тим у вези је члан 211. став 2. тачка 3) истог закона где је прописано да царински орган, на захтев лица, утврђује царински статус робе као домаће у случају робе која је стављена у слободан промет у слободној зони.

Према томе, имајући у виду претходно наведено, као и члан 223. став 1. Царинског закона којим је прописано да у поступку пасивног оплемењивања **домаћа** роба може бити привремено извезена са царинског подручја Републике Србије ради подвргавања радњама прераде, сматрамо да је дозвољено привремено извести робу из слободне зоне, која је претходно стављена у слободан промет у слободној зони уз примену повластице из члана 19. Закона о слободним зонама, а ради стављања предметне робе у поступак пасивног оплемењивања, након што је доказан царински статус те робе као домаће, у складу са чланом 211. став 2. тачка 3) Царинског закона.

Када је реч о поступку пасивног оплемењивања, онда треба имати у виду и члан 397. Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/19 и 8/20), којим је прописано да ако се поступак пасивног оплемењивања захтева због поправке, роба за привремени извоз мора бити подобна за поправку и поступак се не може користити за побољшање техничких карактеристика робе.

Ако за добијене производе који су резултат поступка пасивног оплемењивања настане царински дуг, износ увозних дажбина се, у складу са чланом 74. став 6. Царинског закона, обрачунава на основу трошка предузетих радњи ван царинског подручја Републике Србије.

Имајући у виду све горе наведено, у случају када се роба стављена у слободан промет у слободној зони уз примену повластице из члана 19. Закона о слободним зонама, ставља у поступак пасивног оплемењивања ради поправке, а затим поновно увози ради наставка коришћења у слободној зони, на ту робу не би требало платити царину ни друге увозне дажбине, с обзиром да ће та роба, према наводима из вашег дописа, и даље бити коришћена за обављање делатности у слободној зони. У прилог овоме је и члан 3. Закона о слободним зонама којим је прописано да се права оснивача зоне, привредног друштва за управљање зоном и корисника зоне, утврђена тим законом, не могу умањити другим законом или другим прописом.

5. Пословање у слободној зони

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00558/2020-17 од 17.8.2020. год.)

Чланом 212. Царинског закона („Службени гласник РС“, број 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да се страна роба, док је у слободној зони, може ставити у слободан промет, поступак активног оплемењивања, привременог увоза или употребе у посебне сврхе, под условима утврђеним за те поступке. У тим случајевима се за робу не сматра да је у поступку слободне зоне. Такође, чланом 213. истог закона прописано је да се роба из слободне зоне може извести или поново извести са царинског подручја Републике Србије или унети на други део царинског подручја Републике Србије. При томе, ако се роба изнесе из слободне зоне на други део царинског

подручја Републике Србије или стави у царински поступак, сматра се страном робом, осим ако њен царински статус као домаће робе није био доказан. Ради примене извозних дажбина, извозних дозвола или извозних контролних мера утврђених пољопривредном или трговинском политиком, роба из става 1. овог члана се сматра домаћом робом, осим ако није утврђено да нема царински статус домаће робе (члан 214. Царинског закона).

Такође, овде бисмо указали и на члан 19. Закона о слободним зонама („Службени гласник РС“, бр. 62/06) којим је прописано да се на увоз робе намењене обављању делатности и изградњи објеката у зони не плаћа се царина и друге увозне дажбине.

Имајући у виду претходно цитиране законске одредбе, ако се производи добијени у слободној зони од репроматеријала који је претходно био стављен у слободан промет у слободној зони, износе из слободне зоне са намером да напусте царинско подручје Републике Србије, подноси се извозна царинска декларација Ц1 (одговор на питање под 1. из вашег дописа).

У случају када се, пак, производи добијени у слободној зони од репроматеријала који је претходно био стављен у слободан промет у слободној зони износе из слободне зоне на остали део царинског подручја Републике Србије, на исте је потребно платити царину и друге увозне дажбине, с обзиром: да исти неће бити коришћени за обављање делатности и изградњи објеката у зони, чиме престаје правни основ за ослобођење од плаћања прописан чланом 19. Закона о слободним зонама, како је правилно наведено и у Објашњењу Управе царина на које се позивате у вашем допису (одговор на питање под 3. из вашег дописа).

У вези са питањем број 2) из вашег дописа, одговор је да извоз робе из слободне зоне не може бити изузет од примене одредаба међународних уговора у случају позивања на исте, у складу са чланом 259. Царинског закона (примена међународних

уговора), што значи да се на робу без порекла, која је предмет повластице из члана 19. Закона о слободним зонама, садржану у готовом производу са преференцијалним пореклом, који је намењен извозу по преференцијалном режиму, примењују одредбе:

– члана 14. Прилога I Регионалне конвенције о пан-евромедитеранским преференцијалним правилима о пореклу робе („Службени гласник РС – МУ“, бр. 7/13, у даљем: тексту ПЕМ Конвенција), којим је прописано да материјали без порекла који се користе у производњи производа са пореклом, за које је доказ о пореклу издат или попуњен, неће бити предмет повраћаја или ослобођења од плаћања царине било које врсте. Ова забрана примењује се на сваки поступак којим се предвиђа повраћај, ослобађење или неплаћање, било делимично или потпуно, царина или дажбина са истоветним учинком које се у страни уговорници извозници примењују на материјал употребљен у производњи, ако се такав повраћај, ослобађење или неплаћање, изричито или у пракси, примењује када се производи добијени од тога материјала извозе, али не и када се тамо задржавају ради домаће употребе, када је у питању извоз у ЕУ, државе ЕФТА и Републику Турску, и

– Одлуке Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи број 3/2015 о измени Одлуке Заједничког комитета Споразума о слободној трговини у Централној Европи: број 3/2013, у вези са Анексом 4 Споразума о слободној трговини у централној Европи (СЕФТА 2006), Протокол о дефиницији појма „производи са пореклом“ и методе административне сарадње из члана 14. став 1. и 3, усвојене 20. новембра 2013. године („Службени гласник РС – МУ“, бр. 12/18, на снази од 1. јула 2019. године), у даљем тексту Одлука СЕФТА ЗК 3/15, где је у члану 10. Протокола Б о примени пуне кумулације и повраћаја дажбина у СЕФТА, прописано да се забрана из члана 14. Прилога I ПЕМ Конвенције не примењује у билатералној трговини између СЕФТА страна. Поменута одлука је донета у складу са чланом 1. Прилога II ПЕМ Конвенције, којим је предвиђено да ПЕМ уговорне стране

могу применити посебне трговинске мере у својим билатералним трговинама које одступају од одредби наведених у Прилогу I ПЕМ Конвенције. Ово значи да се приликом извоза робе са пореклом из Републике Србије у било коју од СЕФТА страна, царина на материјале без порекла који се користе у производњи производа са пореклом, за које је доказ о пореклу издат или попуњен, не наплаћује.

6. Спровођење царинског поступка у путничком промету у складу са раније важећим Царинским законом и Уредбом о царински дозвољеном поступању с робом, као и у вези са применом Закона о потврђивању Конвенције о привременом увозу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00364/2020-17 од 24.6.2020. год.)

Најпре, подсећамо да је примена нових царинских прописа почела 17. јуна 2019. године што, даље, значи да је царински поступак у путничком промету регулисан одредбама новог Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) и Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима („Службени гласник РС“, бр. 39/19 и 8/20).

Међутим, када су у питању започети царински поступци, тј. поступци започети пре дана почетка примене новог Царинског закона, у члану 279. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да царински поступци који су започети пре дана почетка примене овог закона биће окончани у складу са прописима који су важили до дана почетка примене овог закона.

Имајући у виду да у вашем допису захтевате давање мишљења у вези са спровођењем царинског поступка у путничком саобраћају у складу са раније важећим Царинским законом („Службени гласник

РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16, 113/17 – др. закон) и Уредбом о царински дозвољеном поступању с робом („Службени гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15, 44/16 и 10/17), као и Законом о потврђивању Конвенције о привременом увозу („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 1/10) указујемо на следеће:

Царински закон, на који се позивате у допису, не познаје појам царинска роба, само царински статус робе у царинском поступку, као домаће или стране, како је прописано у члану 5 став 1. тачка 4) Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16, 113/17 – др. закон). Чланом 5. став 1. тачка 5) Царинског закона прописано је да је домаћа роба, роба која је у целини или делимично добијена или произведена на царинском подручју Републике Србије, која не садржи робу увезену из држава или с територија ван царинског подручја Републике Србије, а тачком б) истог члана Царинског закона прописан је појам стране робе која представља сву робу која нема статус домаће робе, као и робу која је изгубила статус домаће робе. Према томе, лични предмет који се, као роба, појављује у царинском поступку, може имати царински статус домаће или стране робе.

Чланом 330. став 2. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Службени гласник РС“, бр. 93/10, 63/13, 145/14, 95/15, 44/16 и 10/17) прописано је да су лични предмети сви предмети, нови или коришћени, који су путнику потребни за личну употребу током путовања, узимајући у обзир све околности путовања, али искључујући робу увезену у комерцијалне сврхе.

Даље, појам личне ствари дефинисан је и у Конвенцији о привременом увозу у Прилогу Б 6, којим је прописано да су то све ствари, нове или употребљене, које су путнику с разлогом потребне за личну употребу у току путовања, узимајући у обзир све околности путовања, осим робе увезене у комерцијалне сврхе, а илустративни списак личних ствари наведен је у Додатку I наведеног прилога.

Сходно напред наведеном, а имајући у виду Ваше прво питање, најпре, истичемо да се сходно Царинском закону, сваки предмет има сматрати робом, која може имати царински статус домаће или стране робе, што није у супротности са одредбама Конвенције о привременом увозу. Што се тиче спровођења поступка привременог увоза личних ствари путника, указујемо на члан 16. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 18/10, 111/12, 29/15, 108/16, 113/17 – др. закон) којим је прописано да се одредбе овог закона не примењују на плаћање увозних дажбина за робу која се увози, као и на спровођење царинског поступка ако је то другачије уређено међународним уговором. Према томе, уколико Конвенција о привременом увозу (коју је Република Србија ратификовала) садржи одредбе о ослобођењу од плаћања увозних дажбина или о спровођењу царинског поступка привременог увоза, које су другачије од одредби Царинског закона и пратећих подзаконских прописа, примењиваће се одредбе Конвенције о привременом увозу.

Што се тиче Вашег другог питања, обавештавамо вас да је путник у обавези да пријави личне ствари царинском органу усменим декларисањем, али царински орган може, када су између осталог, предмети за личну употребу пријављени усмено или на неки други начин за поступак привременог увоза, да захтева, ако се ради о високом износу увозних дажбина или кад постоји ризик, писану декларацију у складу са чланом 346. Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом.

И на крају, што се тиче последњег питања наведеног у Вашем захтеву, да ли је са аспекта примене Конвенције и евентуално других царинских прописа од утицаја да ли је предмет наведен у Прилогу Б 6 Конвенције као лична ствар која се привремено уноси у царинско подручје РС, нов или коришћен, указујемо на напред наведену дефиницију личне ствари прописану Конвенцијом о привременом увозу, да су лични предмети сви предмети, нови или коришћени. Сходно томе, сматрамо да није од утицаја да ли је предмет који је наведен као лична ствар у наведеној конвенцији нов или коришћен,

под условом да она путнику служи само за сопствене потребе, а не у комерцијалне сврхе.

7. Обрачун камате сагласно Царинском закону, као и захтев за преиспитивање члана 100. Царинског закона

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00271/2020-17 од 03.6.2020. год.)

Чланом 88. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон) прописано је да износ увозних или извозних дажбина који треба платити одређује царински орган надлежан према месту на којем је настао царински дуг или се сматра да је настао у складу са чланом 75. овог закона, чим добије потребне податке. Даље, у члану 89. истог закона прописано је да се дужник на прописани начин обавештава о царинском дугу на месту где је царински дуг настао или се сматра да је настао у складу са чланом 75. овог закона. При томе, ако је износ увозних или извозних дажбина који треба платити једнак износу који је унет у декларацију, сматра се да је дужник био обавештен у тренутку пуштања робе од стране царинског органа. Међутим, ако износ увозних или извозних дажбина који треба платити није једнак износу који је унет у декларацију, у том случају царински орган обавештава дужника о царинском дугу када је у могућности да утврди износ увозних или извозних дажбина који треба платити и донесе одлуку о томе (члан 89. ст. 3. и 4. Царинског закона).

Када је у питању плаћање царинског дуга, онда треба имати у виду члан 94. Царинског закона где је прописано да дужник плаћа износ увозних или извозних дажбина који одговара царинском дугу о којем је обавештен у складу са одредбом члана 89. овог закона, у року од осам дана. Затезна камата се зарачунава на износ увозних или извозних дажбина од дана истека прописаног рока до дана плаћања, по стопи једнакој годишњој есконтној стопи Народне

банке Србије, увећаној за 10 процентних поена применом простог интересног рачуна од сто. Ако царински дуг настаје на основу чл. 67. или 70. Царинског закона или ако обавештење о царинском дугу произлази из накнадне контроле, затезна камата се наплаћује на износ увозних или извозних дажбина од дана када је царински дуг настао до дана обавештавања о дугу (члан 100. ст. 1. и 2. Царинског закона).

Такође, када је у питању обавештавање о царинском дугу, треба имати у виду и члан 90. Царинског закона. Наиме, у члану 90. став 1. овог закона прописано је да се дужник не обавештава о царинском дугу након истека рока од три године од дана када је царински дуг настао. Међутим, ако царински дуг настаје као последица радње која је, у време када је извршена, подлегала покретању прекршајног или кривичног судског поступка, рок од три године продужава се на 10 година. Истим чланом је прописано да се рокови из ст. 1. и 2. овог члана прекидају ако:

- 1) је уложена жалба у складу са чланом 30. овог закона, и то од дана када је жалба уложена до окончања поступка по жалби; или
- 2) царински орган саопшти дужнику, у складу са чланом 17. став 11. овог закона, разлоге на основу којих намерава да га обавести о царинском дугу. Рок се прекида од дана тог саопштења до краја рока у којем је дужнику дата могућност да се изјасни.

Што се, пак, тиче накнадне контроле, члан 35. став 1. Царинског закона прописује да царински орган може да проверава тачност и потпуност података у декларацији, декларацији за привремени смештај, улазној сажетој декларацији, излазној сажетој декларацији, декларацији за поновни извоз или обавештењу о поновном извозу, као и постојање, веродостојност, тачност и валидност свих пратећих исправа и могу испитати књиговодство декларанта и осталу евиденцију које се односе на активности у вези са предметном робом, или се односе на претходне или накнадне комерцијалне активности које укључују ту робу након што је она пуштена. Сагласно члану 51. став 9. Закона о царинској служби

(„Службени гласник РС“, бр. 95/18), царински службеник саставља записник о утврђеном чињеничном стању и доставља га лицу код којег је спроведена накнадна царинска контрола у року од пет дана од дана завршетка контроле. Лице код којег је спроведена накнадна царинска контрола има право да поднесе примедбе на записник у року од пет дана од дана пријема.

Ако се накнадном контролом декларације или накнадном контролом царињења утврди да су прописи који се односе на одређени царински поступак примењени на основу нетачних или непотпуних података, царински орган, у складу са царинским и другим прописима, предузима неопходне мере и **доноси одговарајуће одлуке** да се неправилности исправе и правно стање усклади с новоутврђеним околностима (члан 35. став 3. Царинског закона).

Према томе, имајући у виду све претходно наведено, мишљења смо да се записник о утврђеном чињеничном стању у поступку накнадне контроле не може сматрати обавештењем о царинском дугу, будући да је записник доказ о току и садржини предузетих радњи и датих изјава (члан 63. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“, бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење)) и нема својство управног акта. Наиме, према члану 16. Закона о општем управном поступку, управни акт је појединачни правни акт којим орган, непосредно примењујући прописе из одговарајуће управне области, одлучује о праву, обавези или правном интересу странке или о процесним питањима.

Полазећи од члана 51. став 10. Закона о царинској служби, где је прописано да ако се након спроведене накнадне царинске контроле утврди да прописи који се односе на одређени царински поступак нису правилно примењени, на основу записника о утврђеном чињеничном стању, односно допунског записника, доноси се решење у царинско-управном поступку, а имајући у виду и горе цитиране одредбе Закона о општем управном поступку, сматрамо да решење донето у царинско-управном поступку, након

спроведене накнадне контроле, представља обавештење дужника о дугу. Овакав став поткрепљује и одредба садржана у члану 89. став 4. Царинског закона, према којој у случају када износ увозних или извозних дажбина који треба платити није једнак износу који је унет у декларацију, царински орган обавештава дужника о царинском дугу када је у могућности да утврди износ увозних или извозних дажбина који треба платити и **донесе одлуку** о томе.

У прилог ставу да се записник из накнадне контроле не може сматрати обавештењем о царинском дугу је и формулација члана 90. став 3. тачка 2) Царинског закона да се рокови за обавештавање дужника о царинском дугу прекидају када царински орган саопшти дужнику, у складу са чланом 17. став 11. овог закона, разлоге на основу којих намерава да га обавести о царинском дугу. Рок се прекида од дана тог саопштења до краја рока у којем је дужнику дата могућност да се изјасни. Из чега следи да записник представља саопштење дужнику разлога на основу којих царински орган **намерава да донесе одлуку у управном поступку** која представља обавештење о царинском дугу.

Полазећи од става да се записник о утврђеном чињеничном стању у поступку накнадне контроле не може сматрати обавештењем о царинском дугу, произлази да тај записник не може ни садржати обрачунати износ камате на предметни царински дуг, с обзиром да је чланом 100. став 2. Царинског закона прописано да ако обавештење о царинском дугу произлази из накнадне контроле, затезна камата се наплаћује на износ увозних или извозних дажбина, од дана када је царински дуг настао до дана обавештавања о дугу. С тим у вези, решење које се, након спроведене накнадне контроле, доноси у царинско-управном поступку, садржаће обрачунати износ камате на царински дуг утврђен тим решењем.

Што се тиче дилеме у погледу обрачуна затезне камате на царински дуг који је утврђен решењем донетим у царинско-управном поступку, након спроведене накнадне контроле, али за период пре ступања на снагу новог Царинског закона, тачније пре 17. јуна 2019.

године, најпре указујемо на члан 279. Царинског закона којим је прописано да ће се царински поступци који су започети пре дана почетка примене овог закона окончати у складу са прописима који су важили до дана почетка примене овог закона. Имајући у виду да поступак накнадне контроле није царински поступак, то ће се накнадна контрола након 17. јуна 2019. године спроводити у складу са чланом 35. Царинског закона („Службени гласник РС“, бр. 95/18 и 91/19 – др. закон), како за декларације прихваћене пре 17. јуна 2019. године, тако и за оне декларације прихваћене од тог датума и у складу са поменутиим чланом Царинског закона биће донето и решење у царинско-управном поступку.

С тим у вези, а полазећи од одредбе члана 100. став 2. Царинског закона којом је прописано да ако обавештење о царинском дугу произлази из накнадне контроле, затезна камата се наплаћује на износ увозних или извозних дажбина, од дана када је царински дуг настао до дана обавештавања о дугу, следи закључак да камата треба да буде обрачуната на царински дуг утврђен решењем донетим у царинско-управном поступку, без обзира на чињеницу када су декларације, за које је тим решењем утврђен царински дуг, прихваћене (пре или после 17. јуна 2019. године). Међутим, када је реч о обрачуну затезне камате на царински дуг утврђен овим решењем, треба имати у виду чињеницу да је примена новог Царинског закона почела 17. јуна 2019. године, а да раније важећи Царински закон (чија примена је окончана 17. јуна 2019. године), за разлику од новог закона, није садржао одредбу према којој у случају да обавештење о царинском дугу произлази из накнадне контроле, затезна камата се наплаћује на износ увозних или извозних дажбина од дана када је царински дуг настао до дана обавештавања о дугу. Имајући у виду наведено, затезна камата на царински дуг утврђен решењем донетим у царинско-управном поступку биће обрачуната само за период од 17. јуна 2019. године до дана обавештавања о дугу, тј. до доношења решења (за декларације прихваћене пре 17. јуна 2019. године), а за декларације прихваћене након 17. јуна

2019. године затезна камате биће обрачуната за период од дана прихватања тих декларација до дана обавештавања о дугу, тј. до доношења решења.

У вези са наплатом затезне камате, још бисмо указали и на одредбу члана 100. став 3. Царинског закона, према којој царински орган може да одустане од наплате затезне камате ако се утврди, на основу документоване процене ситуације дужника, да би та наплата изазвала озбиљне привредне или социјалне тешкоће.

На крају, што се тиче доношење Уредбе о пореским мерама за време ванредног стања ради ублажавања економских последица насталих услед болести COVID 19 изазване вирусом SARS-COV-2 и, с тим у вези, захтева за преиспитивање одредби члана 100. Царинског закона, предметну иницијативу сматрамо беспредметном, будући да је ванредно стање у Републици Србији укунуто 6. маја 2020. године. Истовремено користимо прилику да подсетимо на обавезу Републике Србије да усаглашава царинско законодавство са царинским законодавством Европске уније и, стога, скрећемо пажњу да све иницијативе за измене и допуне царинских прописа треба посматрати у контексту европских интеграција.

ФИСКАЛНЕ ПОГОДНОСТИ И ДИРЕКТНА ДАВАЊА ПРИВРЕДНИМ СУБЈЕКТИМА У ПРИВАТНОМ СЕКТОРУ

1. Право на фискалне погодности за месец односно месеце за које обвезник није остварио директно давање када се увидом у доказе (нпр. уверење ЦРОСО) које обвезник приложи у поступку пореске контроле утврди да није дошло до смањења броја запослених за више од 10%

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-3522/2020-04 од 21.9.2020. год.)

Према одредби члана 12. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), привредни субјект у приватном сектору губи право на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом уколико у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе.

Сагласно одредби члана 12. став 2. Уредбе, испуњеност услова за губитак права на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом проверава се сваког последњег дана у месецу почев од месеца априла 2020. године закључно са 31. октобром 2020. године, с тим да се испуњеност

услова за губитак права на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом може контролисати и након 31. октобра 2020. године у роковима за застарелост права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања прописаних законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Сходно наведеном, у свим случајевима смањења броја запослених за више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања, не рачунајући у проценат смањења запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања, а којима је радни однос престао истеком рока на који је уговор о раду закључен, нису испуњени услови за наставак коришћења фискалних погодности и директних давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно Уредби.

Када се у поступку пореске контроле испуњености услова за губитак права на коришћење фискалних погодности и директних давања код привредног субјекта у приватном сектору, који је, према подацима Централног регистра обавезног социјалног осигурања (ЦРОСО) смањио број запослених за више од 10% чиме је изгубио право на коришћење директних давања сагласно члану 12. став 1. Уредбе, увидом у доказе (нпр. уверење ЦРОСО) које обвезник приложи у поступку пореске контроле утврди да није дошло до смањења броја запослених за више од 10%, сматрамо да обвезник може да користи фискалне погодности за месец односно месеце за које није остварио директно давање. У овом случају обвезник може да користи фискалне погодности независно од околности да ли је у вези са променом односно смањењем броја запослених Пореској

управи дао примедбе по истеку рока за уплату директног давања на које се односи њихова примедба.

2. Право на уплату директних давања када је у питању велико правно лице које донесе решење о прекиду рада почев од 1. априла 2020. године

Услови за остваривање права на директна давања великог правног лица у складу са Закључком Владе 05 број 401-6052/2020

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-4522/2020-04 од 21.9.2020. год.)

1. Одредбама члана 10. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да правно лице које је разврстано као велико правно лице, у складу са законом којим се уређује рачуноводство, може да оствари право на уплату бесповратних новчаних средстава у износу који се добија као производ износа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године и збира броја:

– запослених са пуним радним временом за које је донето решење о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године у складу са чланом 116. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18, у даљем тексту: Закон о раду) и за које је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД и

– запослених са пуним радним временом којима је донето решење о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године у складу са чланом 117. Закона о раду, по основу решења надлежног државног органа донетог у вези са болешћу COVID-19 и за које је послодавац

– велико правно лице поднео Образац ППП-ПД.

Велико правно лице доставља надлежној организационој јединици Пореске управе и надлежној организационој јединици Управе за трезор у папирном облику списак лица из става 1. алинеја прва и друга и става 2. овог члана, најкасније до 20-ог у месецу за исплату бесповратних средстава која се врши у следећем месецу (члан 10. став 4. Уредбе).

Имајући у виду наведено, право на уплату бесповратних новчаних средстава сагласно Уредби, велико правно лице могло је да оствари за запослене за које је донето решење о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године у складу са чланом 116. Закона о раду и за које је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД. Услов за остваривање права на директна давања односи се на почетак прекида рада (прекид рада почев од 15. марта 2020. године) у складу са чланом 116. Закона о раду. Обавеза доношења решења о прекиду рада прописана је чланом 116. Закона о раду. Сходно томе, послодавац (велико правно лице) који донесе решење о прекиду рада почев од 1. априла 2020. године, сагласно члану 10. Уредбе не може да оствари право на директна давања за обрачунски период март 2020. године (право на директно давање за наведени обрачунски период велико правно лице могло је да оствари уколико је донело решење у складу са одредбама члана 116. Закона о раду о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године).

Списак лица за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава (Образац СЛ) за обрачунски период март 2020. године доставља се надлежној организационој јединици Пореске управе и надлежној организационој јединици Управе за трезор најкасније до 20. априла 2020. године за исплату бесповратних средстава која се врши у следећем месецу.

2. Сагласно тачки 2. Закључка Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20 и 106/20), правна лица која су разврстана као велика правна лица у складу

са финансијским извештајима за 2018. годину, која имају право на исплату директних давања из буџета Републике Србије и нису то право изгубила у складу са Уредбом, под условом да најкасније до 15. августа 2020. године доставе Образац СЛ – Списак лица за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава, који је прописан Правилником о садржини обрасца у коме се исказују подаци о лицима за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава („Службени гласник РС“, бр. 56/20), за месец јун и јул 2020. године се исплаћују директна давања из буџета Републике Србије, и то:

– у августу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених за које се решење о прекиду рада односи на најмање 15 радних дана у јуну 2020. године, утврђеног у складу са чланом 10. Уредбе за које је поднет Образац СЛ – Списак лица за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава у року одређеним овим закључком за обрачунски период јун 2020. године и износа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у септембру 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених за које се решење о прекиду рада односи на најмање 15 радних дана у јулу 2020. године, утврђеног у складу са чланом 10. Уредбе за које је поднет Образац СЛ – Списак лица за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава у року одређеним овим закључком за обрачунски период јул 2020. године и износа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Сходно наведеном, велико правно лице може да оствари право на директна давања привредним субјектима у приватном сектору уколико има право на исплату директних давања из буџета Републике Србије и није то право изгубило у складу са Уредбом, под условом да најкасније до 15. августа 2020. године достави Образац СЛ – Списак лица за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава.

3. Губљење права права на коришћење мера у случају смањења броја запослених за више од 10%

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-591/2020-04 од 26.8.2020. год.)

Одредбом члана 12. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID - 19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба) прописано је да привредни субјекат у приватном сектору губи право на коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом уколико у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из чл. 9. и 10. ове уредбе.

Сходно наведеном, смањење броја запослених од 10% односи се на број запослених који су код привредног субјекта у приватном сектору били у радном односу на дан 15. марта 2020. године, не рачунајући запослене који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време у смислу члана 12. став 1. Уредбе.

Привредни субјект у приватном сектору који остварује директна давања и одлагање плаћања пореза и доприноса сагласно Закључку Владе 05 број 401-6052/2020 од 30. јула 2020. године („Службени гласник РС“, бр. 104/20, у даљем тексту: Закључак) губи право на наведене мере из овог закључка уколико, у периоду од

15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. овог закључка, смањи број запослених за више од 10% не рачунајући запослене који су са привредним субјектом закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава у периоду од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. овог закључка (тачка 12. Закључка).

Сходно наведеном, привредни субјект у приватном сектору који је остварио право на коришћење мера сагласно Закључку, губи то право ако смањи број запослених за више од 10% у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања из тач. 1–4. Закључка, не рачунајући запослене који су закључили уговор о раду на одређено време у смислу тачке 12. Закључка.

4. Право на директна давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно члану 10. Уредбе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-572/2020-04 од 19.8.2020. год.)

Према одредби члана 2. тачка 1) Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), привредне субјекте у приватном сектору чине сви привредни субјекти који нису обухваћени Списком корисника јавних средстава утврђеним у складу са Правилником о списку корисника јавних средстава („Службени гласник РС“, бр. 93/19), и то:

– резидентна правна лица у смислу закона којим се уређује опорезивање добити правних лица;

– резидентни предузетници (предузетници, предузетници паушални, предузетници пољопривредници и предузетници друга лица, у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана); и
– огранци и представништва страних правних лица.

Према одредбама члана 10. став 1. Уредбе правно лице које је разврстано као велико правно лице, у складу са законом којим се уређује рачуноводство, може да оствари право на уплату бесповратних новчаних средстава у износу који се добија као производ износа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године и збира броја:

– запослених са пуним радним временом за које је донето решење о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године у складу са чланом 116. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 – УС, 113/17 и 95/18 – др. пропис) и за које је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД и

– запослених са пуним радним временом којима је донето решење о прекиду рада почев од 15. марта 2020. године у складу са чланом 117. Закона о раду, по основу решења надлежног државног органа донетог у вези са болешћу COVID-19 и за које је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД.

Број запослених из става 1. члана 10. Уредбе увећава се и за број запослених са непуним радним временом за које је донето решење о прекиду рада из става 1. овог члана и то тако што се за сваког запосленог са непуним радним временом укупан број запослених увећава сразмерно уговореном проценту ангажовања запосленог са непуним радним временом у односу на пуно радно време, а што се утврђује на основу података из ППП-ПД за одговарајући обрачунски период (члан 10. став 2. Уредбе).

Према члану 10. став 3. Уредбе бесповратна новчана средства из става 1. тог члана исплаћују се:

– у мају 2020. године у износу производа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године и броја запослених из става 1. овог члана увећаног у складу са ставом 2. овог члана, за чије

накнаде зарада је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу производа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године и броја запослених из става 1. овог члана увећаног у складу са ставом 2. овог члана, за чије накнаде зарада је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД за април 2020. године, а за које се решење о прекиду рада односи на најмање 15 радних дана у месецу априлу 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу производа 50% основне минималне нето зараде за март 2020. године и броја запослених из става 1. овог члана увећаног у складу са ставом 2. овог члана, за чије накнаде зарада је послодавац – велико правно лице поднео Образац ППП-ПД за мај 2020. године, а за које се решење о прекиду рада односи на најмање 15 радних дана у месецу мају 2020. године.

Велико правно лице доставља надлежној организационој јединици Пореске управе и надлежној организационој јединици Управе за трезор у папирном облику списак лица из става 1. алинеја прва и друга и става 2. овог члана, најкасније до 20-ог у месецу за исплату бесповратних средстава која се врши у следећем месецу (члан 10. став 4. Уредбе).

Сагласно одредби члана 10. став 5. Уредбе, списак лица подноси се на Обрасцу СЛ, који је прописан Правилником о садржини обрасца у коме се исказују подаци о лицима за која велико правно лице остварује право на уплату бесповратних новчаних средстава („Службени гласник РС“, бр. 56/20).

Отварањем посебног наменског рачуна – исплата директних давања-COVID-19, не стиче се право на директна давања из става 1. члана 13. Уредбе, већ се остварује право на исплату средстава на тај рачун по основу директних давања ако су испуњени услови из чл. 9. до 12. Уредбе (члан 13. ст. 2. и 5. Уредбе).

Према одредби члана 19. Уредбе, разврставање привредних субјеката за потребе примене ове уредбе врши се на основу

финансијских извештаја за 2018. годину, а лица основана током 2019. и 2020. године сматрају се малим правним лицима.

Имајући у виду наведене одредбе, као и да је конкретно привредно друштво на основу података из редовног годишњег финансијског извештаја за 2018. годину разврстано као велико правно лице (величина правног лица је верификована од стране Агенције за привредне регистре – Регистра финансијских извештаја), то привредно друштво је могло да оствари право на директна давања привредним субјектима у приватном сектору сагласно члану 10. Уредбе. То значи да је наведено привредно друштво требало да испуни прописане услове који се односе на прекид рада у складу са чл. 116. и 117. Закона о раду и подношење Обрасца СЛ надлежној организационој јединици Пореске управе у прописаном року, сагласно члану 10. ст. 1. и 4. Уредбе.

Напомињемо да привредни субјект у приватном сектору који оствари право на директна давања иако на то нема право у складу са Уредбом, ненаменски користи ова средства или изгуби право на директна давања и не врати износ примљених директних давања у целости заједно са припадајућом каматом до покретања поступка контроле, казниће се за прекршај сагласно члану 17. Уредбе.

5. Да ли предузетник који истовремено има статус корисника пензије може да оствари за себе лично (као физичко лице које је предузетник) право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета – директна давања, у случају ако запошљава друга лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-263/2020-04 од 14.8.2020. год.)

Према одредбама члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања

економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Број запослених из става 1. овог члана код предузетника, предузетника паушалца, предузетника пољопривредника и предузетника другог лица увећава се за 1 (један), осим у случају када предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник или предузетник друго лице имају истовремено и статус запосленог или корисника пензије (члан 9. став 2. Уредбе).

Имајући у виду наведено, предузетник који истовремено има статус корисника пензије, сагласно Уредби, не може да оствари за њега лично (као физичко лице које је предузетник) право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета – директна

давања привредним субјектима у приватном сектору, независно од околности да ли запошљава друга лица.

6. Право на директна давања која се исплаћују у мају 2020. године у случају када привредни субјект у приватном сектору пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец март 2020. године не поднесе до краја месеца априла 2020. године већ по истеку тог рока – почетком месеца маја 2020. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-3004/2020-04 од 03.8.2020. год.)

Према одредби члана 2. тачка 2) алинеја прва Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), која је ступила на снагу 10. априла 2020. године, фискалне погодности – одлагање доспелости за плаћање одређених јавних прихода који у складу са одговарајућим пореским законима доспевају за плаћање у периоду од 1. априла до 30. јуна 2020. године, а изузетно до 31. јула 2020. године за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају на зараду за месец јун 2020. године исплаћену у складу са прописима којима се уређује рад, и одлагање њиховог плаћања, и то:

– пореза на доходак грађана на зараде и накнаде зарада и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараде и накнаде зарада, као и пореза и доприноса на личну зараду предузетника и предузетника пољопривредника, за месец март, април и мај 2020. године, односно по избору пореског обвезника за месец април, мај и јун 2020. године за оне пореске обвезнике који су исплате зарада и накнада зараде, као и личне зараде предузетника и предузетника

пољопривредника за месец март 2020. године делимично или у целости извршили до дана ступања на снагу ове уредбе.

Одредбама члана 9. став 1. Уредбе прописано је да предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Одредбом члана 11. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом подношењем Обрасца ППП-ПД са означеним датумом плаћања 04. јануар 2021. године.

Сагласно члану 11. став 2. Уредбе привредни субјекти из става 1. овог члана могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом:

– за сва три месеца уколико Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја априла 2020. године;

– за два месеца уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја маја 2020. године и

– за један месец уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја јуна 2020. године.

Имајући у виду наведено, привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на директна давања која се исплаћују у мају 2020. године подношењем пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД за обрачунски период, у конкретном случају, март 2020. године, уколико такав Образац ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године достави до краја априла 2020. године. Дакле, привредни субјект у приватном сектору који предметну пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец март 2020. године не поднесе до краја месеца априла 2020. године, у конкретном случају поднесе по истеку тог рока – почетком месеца маја 2020. године, не испуњава услове за остваривање права на коришћење директних давања чија исплата се врши у мају 2020. године, сагласно чл. 9. и 11. Уредбе.

7. Право на директна давања која се исплаћују у јулу 2020. године у случају када привредни субјект у приватном сектору пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец мај 2020. године не поднесе до краја месеца јуна 2020. године већ по истеку тог рока – 7. јула 2020. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-3556/2020-04 од 03.8.2020. год.)

Одредбом члана 9. став 1. Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 („Службени гласник РС“, бр. 54/20 и 60/20, у даљем тексту: Уредба), која је ступила на снагу 10. априла 2020. године, прописано је да предузетник,

предузетник паушалац, предузетник пољопривредник, предузетник друго лице, правна лица која су разврстана као микро, мала и средња у складу са законом којим се уређује рачуноводство, могу да остваре право на уплату бесповратних новчаних средстава из буџета, и то:

– у мају 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период март 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јуну 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период април 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године;

– у јулу 2020. године у износу који се добија као производ броја запослених са пуним радним временом за чије је зараде и накнаде зарада поднео Образац ППП-ПД за обрачунски период мај 2020. године и износа основне минималне нето зараде за март 2020. године.

Одредбом члана 11. став 1. Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања прописаних овом уредбом подношењем Обрасца ППП-ПД са означеним датумом плаћања 04. јануар 2021. године.

Сагласно члану 11. став 2. Уредбе привредни субјекти из става 1. овог члана могу да користе фискалне погодности и директна давања прописана овом уредбом:

– за сва три месеца уколико Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја априла 2020. године;

– за два месеца уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја маја 2020. године и

– за један месец уколико први пут Образац ППП-ПД из става 1. овог члана доставе до краја јуна 2020. године.

Имајући у виду наведено, привредни субјект у приватном сектору може да оствари право на директна давања која се исплаћују у јулу 2020. године подношењем пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД за обрачунски период, у конкретном случају, мај 2020. године, уколико такав Образац ППП-ПД са означеним датумом плаћања 4. јануар 2021. године достави до краја јуна 2020. године. Дакле, привредни субјект у приватном сектору који предметну пореску пријаву – Образац ППП-ПД за обрачунски период месец мај 2020. године не поднесе до краја месеца јуна 2020. године, у конкретном случају поднесе по истеку тог рока – 7. јула 2020. године, не испуњава услове за остваривање права на коришћење директних давања чија исплата се врши у јулу 2020. године, сагласно чл. 9. и 11. Уредбе.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује прокуристи – физичком лицу које је порески резидент Републике Словеније и, с тим у вези, обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-218/2019-04 од 25.8.2020. год.)

I Са становишта опорезивања прихода физичких лица, сагласно одредби члана 8. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени 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, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПДГ), обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент за доходак остварен на територији Републике Србије.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 16) ЗПДГ прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

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

Основицу пореза на други приход чини опорезиви приход као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. ЗПДГ.

Стопа пореза на остале приходе износи 20% (члан 86. став 1. ЗПДГ).

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

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

II Између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Словеније закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 7/03, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2004. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Републике Словеније.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени 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 да се непосредно примењују.

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Уговора прописује:
„1. Доходак који оствари физичко лице, резидент државе

уговорнице (у конкретном случају, резидент Словеније) од професионалних делатности или од других самосталних делатности опорезује се само у тој држави (у конкретном случају, Словенији) осим ако за обављање својих делатности има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (у конкретном случају, Србији). У том случају, само део дохотка који се приписује тој сталној бази опорезује се у тој другој држави уговорници (у конкретном случају, Србији).

2. Израз „професионалне делатности“ посебно обухвата самосталне научне, књижевне, уметничке, образовне или наставне делатности, као и самосталне делатности лекара, адвоката, инжењера, архитеката, стоматолога и рачуновођа.“

Напомињемо да обављање самосталних личних делатности искључује обављање индустријских и комерцијалних делатности, као и обављање професионалних делатности по основу радног односа (нпр. лекара који ради као медицинско особље у фабрици) који су регулисани другим члановима Уговора.

У складу са теоријом и праксом међународног пореског права, а за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, реч је, дакле, о делатностима физичких лица која исте, ради остваривања дохотка, обављају за свој рачун, што подразумева сношење ризика потенцијалних губитака насталих приликом обављања делатности.

Значење израза „самосталне личне делатности“ ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став 2. Уговора) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија“. Набрајање има искључиво карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће

које, у примени уговора о избегавању двоструког опорезивања, у посебним случајевима, могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности“ у смислу Уговора, решавају се у поступку заједничког договарања (из члана 26. Уговора) између надлежних органа држава уговорница.

Када је реч о критеријуму „сталне базе“, као услову да се приходи лица која обављају самосталне личне делатности опорезују у држави извора (у конкретном случају, у Републици Србији) указујемо да, у складу са међународном праксом, приликом закључивања, тумачења и примене уговора о избегавању двоструког опорезивања није уобичајено да се, у овом члану уговора, прецизно дефинише значење израза „стална база“, али се, у пракси, под њом подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, физичко лице – резидент Словеније) има у другој држави уговорнице (у конкретном случају, у Републици Србији) за обављање самосталних личних делатности.

С обзиром на изнето, као и на основу навода из вашег дописа (физичко лице у Републици Србији нема сталну базу), према нашем мишљењу, право опорезивања накнаде коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном физичком лицу за (у конкретном случају, обављање послова прокуристе) има само Словенија.

Међутим, како је у члану 1. Уговора, изричито, наведено да се исти примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене напред наведеног решења из члана 14. (Самосталне личне делатности) став 1.

Уговора (опорезивања накнаде која се исплаћује прокуристи) само у Словенији (што је посебна погодност предвиђена цитираном одредбом члана 14. став 1. Уговора), неопходно да односно физичко лице из Словеније исплатиоцу прихода из Републике Србије приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Словеније) потписану и оверену од стране надлежних органа Словеније (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка 10) Уговора, то је Министарство финансија или његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени 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, 30/18, 95/18 и 86/19, у даљем тексту: ЗПППА), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице 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 прописују надлежни органи Словеније).

Сагласно начелу фактицитета (сходно члану 9. ЗПППА), Пореска управа, у сваком конкретном случају, утврђује чињенице (у конкретном случају, постојање сталне базе у Републици Србији, валидност потврде о резидентности, и др.) које су од значаја за

опредељење пореског третмана прихода које оствари порески обвезник.

Уколико нису испуњени напред наведени услови из Уговора и ЗПППА, примениће се одговарајуће одредбе ЗПДГ које предвиђају опорезивање односног прихода физичког лица у Републици Србији.

Како се у вези са плаћањем доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање да ли је физичко лице осигураник према одредбама закона и билатералних међународних уговора у области социјалног осигурања, давање одговора о примени наведених прописа је у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарства здравља.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У СЕПТЕМБРУ 2020. ГОДИНЕ

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допуни Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 115 од 11. септембра 2020.
ОДЛУКЕ	
Одлука о утврђивању критеријума за избор банака које ће вршити услуге куповине и продаје и друге финансијске услуге у вези са дугорочним државним хартијама од вредности емитованих на међународном финансијском тржишту	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 25. септембра 2020.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – 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