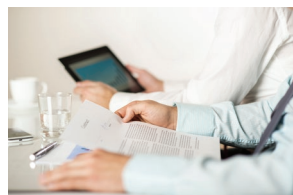




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 5
мај 2017.
година LVII
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2017.
година LVII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
др Душан Вујовић, министар финансија
Уређивачки одбор
Горана Грозданић, др Наташа Ковачевић,
Весна Хрељац Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Горана Грозданић
посебни саветник министра финансија

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2017 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

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

1. Да ли је Центар за промоцију науке лице из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност? 13
 2. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу набавке нафтних деривата, у случају када набављене нафтне деривате користи за пружање услуга превоза путника, као и за промет тих добара трећим лицима ради измирења својих обавеза, при чему не поседује лиценцу за трговину нафтним дериватима 16
 3. Одређивање пореског дужника за промет услуга чишћења плаца – земљишта од корова, шута и другог материјала, одвожења истог на депонију, равнања земљишта, мелиорације и сађења траве, у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност 18
 4. Одређивање места промета услуга клиничког испитивања лекова у складу са чланом 12. Закона о порезу на додату вредност, које обвезник ПДВ пружа страном лицу 21
 5. Услови за остваривање права на рефакцију ПДВ страном обвезнику у Републици Србији 24
 6. Поседовање доказа потребних за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара повезаних са увозом добара који врши обвезник ПДВ..... 29
 7. Садржина рачуна за промет услуге превоза повезаном са увозом добара који обвезник ПДВ врши пореском обвезнику 33
-

-
8. Порески третман промета услуга превоза добара повезаних са извозом добара који врши обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији – пружалац тзв. услуге комбинованог превоза (која подразумева превоз добара различитим превозним средствима од места утовара у Републици Србији до одредишта – крајње дестинације у иностранству) пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, као и порески третман промета услуга појединачног превоза добара у оквиру услуге комбинованог превоза пружених обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији – пружаоцу тзв. услуге комбинованог превоза 36
9. Како се утврђује пореска основица за промет добара односно услуга уколико је накнада (цена) за тај промет, који је опорезив ПДВ, исказана у бруто износу? 42
10. Обрачунавање ПДВ у поступку стављања у слободан промет цигарета након окончања поступка активног оплемењивања 44
11. Место промета и порески третман промета услуга изнајмљивања превозних средстава на период дужи од 30 дана који обвезник ПДВ врши представништву страног привредног друштва 45
12. Место промета услуга складиштења природног гаса у подземном складишту гаса који обвезник ПДВ пружа пореском обвезнику са седиштем у иностранству односно са седиштем у Републици Србији 48
13. Место промета и порески третман услуга обрачуна зарада, услуга саветника, маркетиншких услуга, давања у закуп пословног простора и услуга изнајмљивања превозног средства – путничког аутомобила на период дужи од 30 дана, које обвезник ПДВ пружа представништву страног привредног друштва..... 51
14. Порески третман предаје хране и пића конзументу у објекту пекаре..... 54
-

15. Форма и садржина докумената којима се доказује извршење услуга	58
16. Порески третман накнаде – котизације коју Машински факултет Универзитета у Београду наплаћује по основу присуствовања учесника међународној конференцији која се одржава у Републици Србији	59
17. Порески третман промета услуга посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију и која се из Републике Србије отпремају у иностранство, који врши обвезник ПДВ	61
18. Право на ПДВ надокнаду пољопривредника који обвезнику ПДВ продаје замрзнуту малину	67
19. Порески третман увоза електронски – говорног пикада, финансираног из средстава донације, за потребе Градске организације слепих Београда	69
20. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке путничких аутомобила за потребе давања у дугорочни закуп.....	70
21. Да ли обвезник ПДВ – поверилац има право на смањење пореске основице и обрачунатог ПДВ на основу одлуке суда којом се усваја унапред припремљени план реорганизације у складу са законом којим се уређује стечај?	73

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Шта се сматра укупним приходом обвезника везано за утврђивање износа расхода наведених у члану 15. Закона о порезу на добит правних лица који се признају у пореском билансу обвезника?	75
--	----

2. Признавање трошкова које је обвезник, чија је делатност трговина на велико фармацеутским производима, исказао у својим пословним књигама на име котизације и смештаја за учешће, како својих запослених, тако и најважнијих клијената, на стручном скупу фармацеута 76

3. Да ли обвезник (стечајни дужник) има право на коришћење пореског подстицаја у случају куповине обвезника (као правног лица) која је извршена сходно прописима којима се уређује стечај, односно улагања која обвезник изврши у набавку пољопривредног земљишта, а у складу са одредбама члана 50а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15)? 78

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге дужан да јединици локалне самоуправе поднесе пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за део мреже телекомуникација која се налази на територији те јединице локалне самоуправе? 81

2. Да ли, услед измене дефинисања појма корисне површине у Закону о порезима на имовину, са применом од 1.1.2014. године, орган јединице локалне самоуправе у поступку утврђивања пореза на имовину физичком лицу (као обвезнику који не води пословне књиге) по службеној дужности утврђује „промењену“ корисну површину објекта за који је пре 1.1.2014. године поднета пореска пријава или је обавеза пореског обвезника да због измене законског прописа за тај објекат поднесе „нову“ пореску пријаву са податком о „промењеној“ корисној површини? 83

Да ли порески обвезник који не води пословне књиге – физичко лице, коме је решењем утврђена већа корисна површина објекта од површине коју је требало утврдити, због чега је и порез на имовину утврђен у већем износу од износа који је требало утврдити, који није поднео „нову“ пореску пријаву са податком о „измењеној” корисној површини до које је дошло због измене законског прописа, има право на повраћај више плаћеног пореза по том основу са каматом? 83

Да ли је порески обвезник који не води пословне књиге – физичко лице, коме је решењем утврђена мања корисна површина објекта од површине коју је требало утврдити, због чега је и порез на имовину утврђен у мањем износу од износа који је требало утврдити, који није поднео „нову“ пореску пријаву са податком о „измењеној“ корисној површини до које је дошло због измене законског прописа, дужан да плати разлику између пореза који је требало утврдити и пореза који је утврђен и плаћен?..... 84

3. Утврђивање пореза на имовину за пољопривредно земљиште физичког лица које је обвезник који не води пословне књиге 89

4. Да ли је железничка инфраструктура као добро у општој употреби, дефинисана према Закону о железницама и Правилнику о елементима железничке инфраструктуре, у целости ослобођена пореза на имовину? 93

5. Да ли банка, као обвезник пореза на имовину за непокретности које је стекла у поступку извршења, а које су у њеним пословним књигама исказане као добро намењено даљој продаји, има право на пореско ослобођење за те непокретности? 96

6. Којој јединици локалне самоуправе обвезник пореза на имовину подноси пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за мрежу фиксне телефоније која се налази на територији више јединица локалне самоуправе?..... 98

7. Да ли су предмет опорезивања порезом на имовину базени, базени са тобоганима, терени, свлационице и поплочани простор са лежаљкама и сунцобранима који се користи за сунчање?.. 100

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје бесплатних акција стечених у поступку приватизације, као и могућност да се изврши повраћај наплаћеног пореза по том основу..... 105
2. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу новчане накнаде коју у случају престанка радног односа послодавац исплаћује запосленом који није искористио годишњи одмор..... 110
3. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу солидарне помоћи запосленом у случају рођења детета која је као право запосленог регулисана колективним уговором код послодавца 112
4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на основу накнаде штете на име неисплаћених зарада код незаконитог престанка радног односа, утврђене правноснажном судском одлуком 115

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли власник стана за који је обвезник пореза на имовину закупац (који је право закупа стекао у складу са законом којим је уређено становање, на период дужи од једне године или на неодређено време), има право да од надлежног органа добије податке на основу којих је утврђена пореска основица за тај стан, имајући у виду одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација које уређују тајност података? 119
-

2. Услови и чињенице који су битни за доношење одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дуваног пореза.....	122
3. У ком поступку се утврђује престанак пореске обавезе?	126
4. Обрачун камате у ситуацији када је пореском обвезнику одобрено одлагање плаћања дуваног пореза сагласно усвојеном плану реорганизације, па након тога Влада донесе Закључак да се доспела и ненаплаћена пореска потраживања конвертују у трајни улог Републике Србије у капитал предметног обвезника	127
5. Поступање Пореске управе код утврђивања пореза на пренос апсолутних права на пренос без накнаде удела у правном лицу по основу уговора закљученог 2012. године, односно на пренос уз накнаду права својине на непокретности	129

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва у коме није засновао радни однос али је уписан у регистар привредних субјеката као директор привредног друштва, а истовремено је у радном односу код другог послодавца	133
2. Плаћање доприноса за обавезно здравствено осигурање за лице које је у радном односу, а истовремено је и корисник старосне пензије	135
3. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговора о стручном оспособљавању, који послодавац закључи са физичким лицем, у случају када је уговорена новчана накнада	138

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли Републички геодетски завод треба бесплатно да доставља органима јединице локалне самоуправе надлежним за издавање грађевинске и употребне дозволе копије плана и листове непокретности који су им потребни за вођење управног поступка? 141
2. Да ли има законског основа да се ученици Школе за бродарство, бродоградњу и хидроградњу из Београда и Саобраћајне школе „Пинки” из Новог Сада ослободе плаћања таксе за полагање стручних испита који су им неопходни за прво укрцавање на бродове ради обављања практичне наставе у складу са Законом о пловидби и лукама на унутрашњим водама?..... 142
3. Плаћања административне таксе за подношење захтева за издавање оружног листа из категорије Б 144

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на ослобођење од плаћања акцизе при увозу акцизних производа које представљају сировину за производњу полипропилена, процесом фракционе дестилације и полимеризације..... 147
2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари за сопствене потребе 149

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Обавеза и начин отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе у случају када се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка од стране купца који не поседује оригинални
-

фискални исечак	153
-----------------------	-----

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин евидентирања отпуста дуга у пословним књигама пореског обвезника и примена Међународног рачуноводственог стандарда (МРС) 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи* 157
2. На који начин би требало рачуноводствено евидентирати откуп дисконтованих потраживања? 159
3. Примена МРС 36: *Умањење вредности имовине* и начин евидентирања процене надокнадивог износа учешћа ЈП „Скијалишта Србије” у капиталу зависног друштва („Ски центар Брезовица“). 163
4. Начин евидентирања (књижења) уговора о преносу без накнаде изграђеног комуналног објекта у пословним књигама ЈКП Водовод Краљево, као и начин евидентирања (књижења) уговора о извођењу радова када се без накнаде преноси извођачу радова право коришћења дела будуће мреже 166
5. Евидентирање разлике између вредности по којој је непокретност у власништву привредног друштва набављена, односно евидентирана у пословним књигама и њене процењене (фер) вредности 168

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Да ли је дозвољено вршити плаћање накнаде за закуп и пореза на додату вредност у девизама у Републици Србији? 171
-

-
2. Могућност преноса дуговања и потраживања са становишта примене одредаба Закона о девизном пословању 172
3. Да ли је потребно прибавити сагласност Владе приликом измене услова финансијских зајмова које је привредно друштво, уз прописно прибављену сагласност Владе, претходно одобрило својим нерезидентним, зависним друштвима, а у смислу примене одредаба Закона о девизном пословању? 173

ФАКТОРИНГ

1. Захтев за прибављање одобрења Министарства финансија за закључење уговора о факторингу, а у вези са потраживањима која привредно друштво има од Клиничког центра Војводине по Уговору о пружању услуге чишћења и одржавања хигијене у организационим јединицама Клиничког центра Војводине од 26.4.2016. године 175

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у мају 2017. године 177
-

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ РЕДНОСТ

1. Да ли је Центар за промоцију науке лице из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-127/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Лицима из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ) сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе. С тим у вези, Центар за промоцију науке, као правно лице основано Законом о научноистраживачкој делатности („Сл. гласник РС“, бр. 110/05, 50/06, 18/10 и 112/15), сматра се лицем из члана 9. став 1. Закона о ПДВ.

Према томе, за промет добара и услуга који Центар за промоцију науке врши у оквиру обављања послова из свог делокруга утврђеног Законом о научноистраживачкој делатности, а под условом да тај промет, поред Центра за промоцију науке, односно другог лица из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, не врши ни једно друго лице, Центар за промоцију науке није порески обвезник.

Међутим, за промет добара и услуга који врши Центар за промоцију науке, а за који би изузимање Центра за промоцију науке од обавеза прописаних Законом о ПДВ за обвезнике, могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона о ПДВ,

примера ради за промет маркетиншких услуга, услуга израде веб дизајна, организовање обука итд., Центар за промоцију науке сматра се обвезником за тај промет у складу са чланом 9. став 2. Закона о ПДВ. Такође, Центар за промоцију науке сматра се обвезником и за опорезиви промет добара и услуга изван обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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

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

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

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

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

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

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

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

Мали обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом (члан 33. став 2. Закона о ПДВ).

Мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим

законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону (члан 33. став 3. Закона о ПДВ).

Укупним прометом из става 1. овог члана, а у складу са ставом 6. члана 33. Закона о ПДВ, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Сагласно одредби члана 38. став 1. Закона о ПДВ, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник који се определио за обавезу плаћања ПДВ, у року из става 1. овог члана (члан 38. став 2. Закона о ПДВ).

2. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ по основу набавке нафтних деривата, у случају када набављене нафтне деривате користи за пружање услуга превоза путника, као и за промет тих добара трећим лицима ради измирења својих обавеза, при чему не поседује лиценцу за трговину нафтним дериватима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-232/2017-04 од 31.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о

ПДВ), обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

С тим у вези, када обвезник ПДВ, који обавља делатност превоза путника, изврши набавку нафтних деривата, при чему део набављених добара употреби за своја превозна средства у оквиру пружања услуга превоза путника (промет услуга са правом на одбитак претходног пореза), а део за промет трећим лицима ради измирења својих обавеза (промет добара са правом на одбитак претходног пореза), обвезник ПДВ има право да ПДВ исказан у рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, који је издат у складу са Законом о ПДВ, одбије као претходни порез. Чињеница да обвезник ПДВ не поседује лиценцу за трговину нафтним дериватима, не утиче на остваривање права на одбитак претходног пореза прописаног Законом о ПДВ.

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

у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

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

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

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

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

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

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

3. Одређивање пореског дужника за промет услуга чишћења плаца – земљишта од корова, шута и другог материјала,

одвожења истог на депонију, равнања земљишта, мелиорације и сађења траве, у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-97/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Земљани радови који се врше у циљу изградње објеката – путева, стаза, платоа, степеништа и др, примера ради скидање земље са одвозом на депонију, равнање земљишта, хумузирање и др, сматрају се активностима из групе 43.12 – Припрема градилишта Класификације делатности, наведених у члану 2. став 1. тачка 10) Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник), што значи да је за те радове, када их врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, порески дужник обвезник ПДВ којем се врши промет, с обзиром на то да је реч о промету из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон).

Међутим, за промет услуга чишћења плаца – земљишта од корова, шута и другог материјала, одвожења истог на депонију, равнања плаца, мелиорације и сађења траве, које се не врши у оквиру грађења објеката, порески дужник је обвезник ПДВ – пружалац услуга.

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

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

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

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

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња 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.

4. Одређивање места промета услуга клиничког испитивања лекова у складу са чланом 12. Закона о порезу на додату вредност, које обвезник ПДВ пружа страном лицу
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-292/2017-04 од 31.5.2017. год.)

У складу са одредбом члана 12. став 4. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ), која се примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ пружа услуге клиничког испитивања лекова правном лицу које обавља делатност као трајну активност, а које има седиште у иностранству, сматра се да обвезник ПДВ пружа предметне услуге пореском обвезнику из члана 12. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ. Местом промета предметних услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште, тј. иностранство. С тим у вези, по основу пружања предметних услуга обвезник ПДВ нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, а има право на одбитак

претходног пореза у складу са Законом. За промет наведених услуга обвезник ПДВ – пружалац услуга издаје рачун који, између осталог, треба да садржи напомену о одредби Закона о ПДВ на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ“. Поред тога, а у циљу евентуалног доказивања да је промет услуга извршен пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона о ПДВ, који има седиште у иностранству, препоручујемо да један од података предметног рачуна буде и податак о ПИБ-у страног лица – примаоца услуга (иако то није обавезно).

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

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона о ПДВ, 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.

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 (став 4. члана 12. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 14. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), одредбе члана 4. овог закона (којим је измењен члан 12. Закона о порезу на додату вредност – „Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15) примењиваће се од 1. априла 2017. године, осим одредбе која садржи овлашћење за доношење подзаконских аката, која ће се примењивати од дана ступања на снагу овог закона.

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

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

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

Одредбом члана 11. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга за који се, у складу са чл. 11. и 12. Закона, сматра да је извршен у иностранству, осим у случају када врши промет добара и услуга физичком лицу, издаје рачун у којем

не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ исказује укупан износ накнаде за извршен промет добара и услуга.

У рачуну који се издаје иностраном примаоцу може се изоставити податак о ПИБ-у примаоца рачуна (члан 13. Правилника).

5. Услови за остваривање права на рефакцију ПДВ страном обвезнику у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-64/2017-04 од 24.5.2017. год.)

Рефакција ПДВ страном обвезнику у Републици Србији уређена је одредбама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) и Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05, 63/07, 107/12, 120/12, 74/13 и 66/14, у даљем тексту: Правилник). Наиме, рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику, на његов захтев, односно захтев потписан од стране овлашћеног лица, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици Србији, ако су испуњени сви услови, и то:

1) да је између Републике Србије и државе у којој страни обвезник има седиште успостављена узајамност по питању рефакције ПДВ страном обвезницима (што подразумева да и држава страног обвезника под истим условима врши рефакцију ПДВ обвезницима из Републике Србије);

2) да је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са Законом, и да је рачун плаћен;

3) да је износ ПДВ за који страни обвезник подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 ЕУР у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

4) да су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао да оствари право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са Законом;

5) да страни обвезник не врши промет добара и услуга у Републици Србији, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) Закона ослобођене пореза или врши само превоз путника који у складу са чланом 49. став 7. Закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

У случају набавке добара, односно услуга од обвезника ПДВ, који је за промет тих добара, односно услуга порески дужник у складу са Законом, један од услова да обвезник ПДВ – стицалац тих добара, односно услуга оствари право на одбитак ПДВ исказаног у рачуну за тај промет, је поседовање рачуна издатог у складу са Законом. Наиме, рачун за предметни промет треба, између осталог, да садржи и податке о називу, адреси и ПИБ-у примаоца рачуна, тј. обвезника ПДВ којем је промет извршен. У рачуну који обвезник ПДВ издаје за промет добара, односно услуга извршен страном обвезнику, не мора да се наведе податак о ПИБ-у страног обвезника. С тим у вези, а уз испуњење осталих прописаних услова, страни обвезник може да оствари право на рефакцију ПДВ ако поседује рачун претходног учесника у промету – обвезника ПДВ у којем су, између осталог, наведени и подаци о називу и адреси страног обвезника.

Када је реч о услову за остваривање права на рефакцију ПДВ страног обвезника, који се односи на плаћање рачуна обвезнику ПДВ – испоручиоцу добара, односно пружаоцу услуга, тај услов сматра се испуњеним независно од тога да ли је плаћање по рачуну извршио страни обвезник – прималац добара, односно услуга или друго лице.

Сагласно наведеном, када обвезници из Републике Македоније, који преко територије Републике Србије врше превоз лица или добара, набављају од обвезника ПДВ покретне ствари и услуге, ти страни обвезници, уз испуњење свих прописаних услова,

могу да остваре право на рефакцију ПДВ, ако рачуни за испоруку покретних ствари и пружање услуга, издати од стране обвезника ПДВ – испоручилаца добара, односно пружалаца услуга, садрже, између осталог, и податке о називу и адреси страних обвезника, као и ако су износи исказани у тим рачунима плаћени обвезницима ПДВ – испоручиоцима добара, односно пружаоцима услуга (независно од тога ко је извршио плаћање).

Према томе, када обвезник ПДВ – пружалац услуге омогућавања коришћења јавних путева у Републици Србији плаћањем путарине у *post paid* систему, у конкретном случају Савез возача Србије, а који је истовремено и власник посебно конфигурисаних таг уређаја, које примаоци предметне услуге – обвезници ПДВ и страни обвезници, на основу уговора са пружаоцем услуге – Савезом возача Србије, користе за евидентирање коришћења јавних путева у Републици Србији, изда рачун за промет предметне услуге, обвезник ПДВ – Савез возача Србије дужан је да на накнаду, без ПДВ, обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да тако обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, а има право на одбитак претходног пореза по том основу. На основу рачуна обвезника ПДВ – Савеза возача Србије, који садржи све прописане податке, обвезник ПДВ – прималац услуге омогућавања коришћења јавних путева у Републици Србији плаћањем путарине у *post paid* систему има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, а страни обвезник, у конкретном случају обвезник из Републике Македоније, има право на рефакцију ПДВ у складу са Законом, независно од тога да ли је износ исказан у том рачуну платио прималац услуге или друго лице.

Поред тога указујемо, ако обвезник ПДВ – Савез возача Србије не наплаћује накнаду за промет услуга страним обвезницима од прималаца тих услуга – страних обвезника, већ од другог лица, у документу на основу којег то лице врши плаћање не исказује се ПДВ, већ тзв. бруто износ накнаде за промет конкретних услуга,

при чему у прилогу тако издатог документа могу да буду рачуни издати страним обвезницима.

Према одредбама члана 53. став 1. Закона, рефакција ПДВ извршиће се страном обвезнику, на његов захтев, за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са овим законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 EUR у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за та добра и услуге у складу са овим законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) овог закона ослобођене пореза или врши само превоз путника који у складу са чланом 49. став 7. овог закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

Рефакција ПДВ у случајевима из става 1. овог члана врши се под условом узајамности (члан 53. став 2. Закона).

Одредбом члана 4. став 1. Правилника прописано је да лица из члана 53. Закона остварују право на рефакцију, у складу са Законом, на основу захтева потписаног од стране овлашћеног лица који се подноси Централни Пореске управе у саставу Министарства финансија и привреде (у даљем тексту: Централна).

У складу са ставом 2. истог члана Правилника, рефакција ПДВ извршиће се лицу из члана 53. Закона за промет покретних добара и пружене услуге у Републици, под условима да:

1) је ПДВ за промет добара и услуга исказан у рачуну, у складу са Законом, и да је рачун плаћен;

2) је износ ПДВ за који подноси захтев за рефакцију ПДВ већи од 200 EUR у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије на дан подношења захтева за рефакцију ПДВ;

3) су испуњени услови под којима би обвезник ПДВ могао остварити право на одбитак претходног пореза за набављена добра и услуге у складу са Законом;

4) не врши промет добара и услуга у Републици, односно да пружа само услуге превоза добара које су у складу са чланом 24. став 1. тач. 1), 5) и 8) Закона ослобођене ПДВ или услуге превоза путника који у складу са чланом 49. став 7. Закона подлеже појединачном опорезивању превоза.

Лица из става 1. овог члана подносе захтев једном годишње, а најкасније до 30. јуна текуће године, за добра и услуге набављене у Републици Србији (у даљем тексту: Република) у претходној календарској години (члан 4. став 3. Правилника).

Захтев из става 1. овог члана, а према члану 4. став 4. Правилника, подноси се на Обрасцу РЕФ 1 – Захтев страног обвезника за рефакцију, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

Према одредби става 5. истог члана Правилника, уз захтев из става 1. овог члана доставља се:

1) потврда о регистрацији за ПДВ, односио други облик пореза на потрошњу, издата од стране пореског органа државе у коме се налази седиште страног обвезника (оригинал и оверен превод);

2) оригинали и копије плаћених рачуна о набављеним добрима или коришћеним услугама у Републици, по којима је обрачунат и плаћен ПДВ.

Централа, након извршене провере испуњености услова за рефакцију, решењем одлучује о захтеву у року од 30 дана од дана подношења захтева, а у року од 15 дана од дана достављања решења врши се рефакција ПДВ (став 6. члана 4. Правилника).

Одредбом члана 4. став 7. Правилника прописано је да се оригинали рачуна, односно докумената из става 5. овог члана,

оверени од стране Централне, достављају подносиоцу захтева, заједно са решењем из става 6. овог члана.

Рефакција ПДВ врши се у валути државе подносиоца захтева из става 1. овог члана у износу добијеном прерачуном динарског износа рефакције ПДВ по продајном курсу Народне банке Србије на дан исплате износа рефакције ПДВ, уз одбитак трошкова прерачуна (члан 4. став 8. Правилника).

6. Поседовање доказа потребних за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара повезаних са увозом добара који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-201/2017-04 од 17.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), који се у делу одређивања места промета услуга примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ изврши пореском обвезнику из члана 12. Закона промет услуга превоза добара повезаних са увозом добара, местом промета тих 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.

Према томе, када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у Републици Србији, место промета те услуге је у Републици Србији. За промет предметне услуге Законом је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, под условом да је вредност

услуге превоза садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара, тј. ако обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза поседује документ о извршеној услузи превоза (СМР, СИМ, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Поред тога напомињемо, за остваривање наведеног пореског ослобођења обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза није дужан да поседује јединствену царинску исправу (ЈЦИ), коју издаје надлежни царински орган.

Када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству, место промета те услуге је у иностранству, с обзиром на то да је реч о услузи која није предмет опорезивања ПДВ у складу са Законом. За необрачунавање ПДВ по основу пружања предметне услуге, није потребно испунити услове који су прописани за остваривање пореског ослобођења за услугу превоза добара која је предмет опорезивања ПДВ.

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

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

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).

Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима (члан 19. став 1. Закона).

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

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

2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) овог члана, сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици (став 3. члана 19. Закона).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. Закона.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1) Закона за превозне и остале услуге које су повезане са увозом добара, а које се сматрају споредним трошковима из члана 19. став 2. тачка 2) Закона, обвезник може да оствари уз поседовање доказа да је вредност тих услуга садржана у основици за обрачунавање ПДВ при увозу добара.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, доказима из става 1. овог члана за превозне услуге које су повезане са увозом добара сматрају се:

1) документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.);

2) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Одредбом члана 2. став 4. Правилника прописано је да се услугом превоза која је повезана са увозом добара из члана 24. став 1. тачка 1) Закона, а која се пружа:

1) пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона;

2) лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од државне границе до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона.

У рачуну који се издаје за услугу превоза добара из става 4. тачка 1) овог члана исказује се податак о укупном износу накнаде за услугу превоза, док се за услугу превоза добара из става 4. тачка 2) овог члана посебно исказује податак о износу накнаде за превоз извршен ван Републике Србије и накнада за превоз извршен на територији Републике Србије (члан 2. став 5. Правилника).

Лицем које врши услуге превоза добара, у смислу овог правилника, сматра се лице које фактички врши превоз добара, као

и свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара (члан 2. став 6. Правилника).

7. Садржина рачуна за промет услуге превоза повезаном са увозом добара који обвезник ПДВ врши пореском обвезнику (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-320/2017-04 од 17.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), ПДВ се не плаћа на превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. овог закона, тј, ако обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза поседује документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Услугом превоза која је повезана са увозом добара која се пружа пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији. У рачуну који обвезник ПДВ издаје за предметну услугу превоза добара исказује се податак о укупном износу накнаде за ту услугу. Међутим, ако обвезник ПДВ за услугу превоза која је повезана са увозом добара, а коју пружа пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, поред податка о укупном износу накнаде за ту услугу, искаже и податке о делу накнаде за превоз извршен ван Републике Србије и делу накнаде за превоз извршен у Републици Србији, указујемо да се, са аспекта Закона, рачун са тако исказаним подацима сматра рачуном који је издат у складу са Законом.

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

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

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

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).

Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима (члан 19. став 1. Закона).

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

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

2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) овог члана, сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици (став 3. члана 19. Закона).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. Закона.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1) Закона за превозне и остале услуге које су повезане са увозом добара, а које се сматрају споредним трошковима из члана 19. став 2. тачка 2) Закона, обвезник може да оствари уз поседовање доказа да је вредност тих услуга садржана у основици за обрачунавање ПДВ при увозу добара.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, доказима из става 1. овог члана за превозне услуге које су повезане са увозом добара сматрају се:

- 1) документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.);
- 2) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Одредбом члана 2. став 4. Правилника прописано је да се услугом превоза која је повезана са увозом добара из члана 24. став 1. тачка 1) Закона, а која се пружа:

- 1) пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара ван Републике Србије до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона;
- 2) лицу које није порески обвезник у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од државне границе до првог одредишта у Републици Србији из члана 19. став 3. Закона.

У рачуну који се издаје за услугу превоза добара из става 4. тачка 1) овог члана исказује се податак о укупном износу накнаде за услугу превоза, док се за услугу превоза добара из става 4. тачка 2) овог члана посебно исказује податак о износу накнаде за превоз извршен ван Републике Србије и накнада за превоз извршен на територији Републике Србије (члан 2. став 5. Правилника).

Лицем које врши услуге превоза добара, у смислу овог правилника, сматра се лице које фактички врши превоз добара, као и свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара (члан 2. став 6. Правилника).

8. Порески третман промета услуга превоза добара повезаних са извозом добара који врши обвезник ПДВ са седиштем у Републици Србији – пружалац тзв. услуге комбинованог превоза (која подразумева превоз добара различитим превозним средствима од места утовара у Републици Србији до одредишта – крајње дестинације у иностранству) пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, као и порески третман промета услуга појединачног превоза добара у оквиру услуге комбинованог превоза пружених обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији – пружаоцу тзв. услуге комбинованог превоза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00242/2017-04 од 17.5.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). У складу са наведеним правилима, место промета услуга превоза добара

одређује се у зависности од тога да ли се услуга пружа пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник.

Када се услуга превоза добара пружа пореском обвезнику из члана 12. Закона, местом промета услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, 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.

Према томе, када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара пореском обвезнику из члана 12. став 4. Закона са седиштем у Републици Србији, место промета тих услуга је у Републици Србији. На промет предметних услуга ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом, осим у случају када је за њихов промет Законом прописано пореско ослобођење. Наиме, када обвезник ПДВ пружа услуге превоза добара повезане са извозом добара пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, при чему се лицем које врши услуге превоза добара сматра лице које фактички врши превоз добара, односно свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара, обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза ако поседује доказе прописане Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник о пореским ослобођењима), и то: документ о извршеној услузи превоза и рачун или други документ који служи као рачун (у даљем тексту: рачун), издат у складу са Законом. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ – пружалац тзв. услуге комбинованог превоза добара (која подразумева превоз добара различитим превозним средствима од места утовара у Републици Србији до одредишта – крајње дестинације у иностранству), у циљу реализације те услуге од места утовара у Републици Србији

до одредишта – крајње дестинације у иностранству ангажује друге превознике за одређене релације, примера ради обвезника ПДВ који превози добра камионом од места утовара у Републици Србији до места претовара у железнички вагон у иностранству, страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом (у даљем тексту: страно лице) од места претовара у железнички вагон у иностранству до места претовара на брод у иностранству и страно лице од места претовара на брод у иностранству до места истовара са брода у иностранству (које је уједно и крајња дестинација), обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за целокупну услугу превоза добара, тј. за тзв. услугу комбинованог превоза добара (у примеру од места утовара у камион у Републици Србији до места истовара са брода у иностранству) ако поседује сва документа о појединачним услугама превоза (у примеру документ о превозу камионом, документ о превозу железницом и документ о превозу бродом) и рачун за своју услугу превоза издат у складу са Законом. Такође, у овом случају обвезник ПДВ који врши промет услуге превоза добара камионом (од места утовара у Републици Србији до места претовара у железнички вагон у иностранству) пореском обвезнику са седиштем у Републици Србији, тј. обвезнику ПДВ – пружаоцу тзв. услуге комбинованог превоза добара, није дужан да за предметну услугу обрачуна ПДВ, под условом да поседује документ о извршеној услузи превоза и рачун издат у складу са Законом, с обзиром на то да је реч о услузи превоза која је повезана са извозом добара. Поред тога, обвезник ПДВ – пружалац тзв. услуге комбинованог превоза добара нема обавезу да, по основу услуга превоза добара које су му, у циљу реализације тзв. услуге комбинованог превоза добара, пружила страна лица (у примеру услуга превоза железницом и услуга превоза бродом), обрачуна ПДВ као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона (реч

је о услугама превоза повезаним са извозом добара), под условом да поседује документа о извршеним услугама превоза добара тих страних лица.

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

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

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

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.

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

У складу са одредбама става 3. истог члана Закона, када услугу пружа страно 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 3) Закона, местом промета услуга превоза добара која се пружа лицу које није порески обвезник, сматра се место где се обавља превоз, а ако се превоз обавља и у Републици и у иностранству, одредбе овог закона примењују се само на део превоза извршен у Републици.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 8) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на превозне и остале услуге у вези са извозом, транзитом или привременим увозом добара, осим услуга које су ослобођене од ПДВ без права на порески одбитак у складу са овим законом.

Према одредби члана 14. став 1. Правилника о пореским ослобођењима, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са извозом добара, обвезник може да оствари ако поседује:

1) документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.);

2) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом.

Изузетно од става 1. овог члана, а у складу са ставом 3. истог члана Правилника о пореским ослобођењима, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са извозом добара, од места утовара до места претовара која се налазе на територији Републике Србије, обвезник може да оствари ако поседује:

1) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом;

2) царинску декларацију за поступак транзита.

Услугом превоза која је у вези са извозом добара из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, а која се пружа пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара у Републици Србији до одредишта ван Републике Србије, при чему се у рачуну који се издаје за предметну услугу исказује податак о укупном износу накнаде за ту услугу (члан 14. став 4. тачка 1) и став 5. Правилника о пореским ослобођењима).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета превозних услуга које су у вези са извозом добара, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом (члан 14. став 6. Правилника о пореским ослобођењима).

9. Како се утврђује пореска основица за промет добара односно услуга уколико је накнада (цена) за тај промет, који је опорезив ПДВ, исказана у бруто износу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-65/2017-04 од 16.5.2017. год.)

Основицу за обрачунавање ПДВ код промета добара и услуга који се врши уз накнаду, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), чини укупан износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано. С тим у вези, када је накнада (цена) за промет добара, односно услуга, који је опорезив ПДВ, а за који је порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга, исказана у бруто износу, пореска основица за тај промет утврђује се као разлика између бруто износа накнаде (цене) и износа ПДВ утврђеног применом одговарајуће прерачунате пореске стопе од 20% (16,6667%), односно од 10% (9,0909%), у зависности од тога којом пореском стопом се опорезује конкретни промет добара, односно услуга, на износ накнаде (цене).

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, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу

које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено (члан 4. став 1. Закона).

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

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

Субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом (члан 17. став 2. Закона).

Према одредби члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

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

По посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет добара и услуга или увоз добара наведених у члану 23. став 2. Закона.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о начину утврђивања пореске основице за обрачунавање ПДВ код промета добара или услуга који се врши уз накнаду („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник), пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, у коју није укључен ПДВ.

У складу са одредбом члана 2. став 2. Правилника, у износ накнаде из става 1. овог члана урачунавају се и субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), која Република Србија, аутономна покрајина или локална самоуправа преноси обвезнику ПДВ, директно или индиректно, а која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава која се исплаћују на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом.

У основицу се урачунавају акцизе, царине, друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, са изузетком ПДВ, као и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ зарачунава примаоцу добара или услуга (став 3. истог члана Правилника).

10. Обрачунавање ПДВ у поступку стављања у слободан промет цигарета након окончања поступка активног оплемењивања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00097/2017-04 од 16.5.2017. год.)

При стављању у слободан промет дуванских прерађевина произведених на територији Републике Србије у оквиру царинског поступка активног оплемењивања, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ). Основицу за обрачунавање ПДВ чини вредност увезених добара утврђена по царинским прописима, у коју се урачунавају акциза, царина и друге увозне дажбине, остали јавни приходи (осим ПДВ), као и сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици Србији.

Одредбом члана 7. ЗПДВ прописано је да је увоз сваки унос добара у царинско подручје Републике.

Према одредби члана 16. став 1. тачка 3) ЗПДВ, пореска обавеза код увоза добара настаје даном настанка обавезе плаћања царинског дуга, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима (члан 19. став 1. ЗПДВ).

Сагласно одредбама става 2. истог члана ЗПДВ, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

- 1) акциза, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем, у смислу става 2. тачка 2) овог члана, сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици (члан 19. став 3. ЗПДВ).

11. Место промета и порески третман промета услуга изнајмљивања превозних средстава на период дужи од 30 дана који обвезник ПДВ врши представништву страног привредног друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-306/2017-04 од 15.5.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Према тим

правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Страно привредно друштво које обавља делатност као трајну активност, између осталих лица, сматра се пореским обвезником из члана 12. Закона, а његов издвојени организациони део, образован као представништво, сталном пословном јединицом у смислу члана 12. Закона.

У вези са наведеним, а у случају када за одређивање места промета услуга пружених пореском обвезнику из члана 12. Закона нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета тих услуга одређује у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. одредби члана 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику 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.

Према томе, када обвезник ПДВ врши промет услуга изнајмљивања превозних средстава на период дужи од 30 дана привредном друштву, местом промета тих услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште, а ако се промет предметних услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште (при чему се сталном пословном јединицом из члана 12. Закона сматра и представништво страног привредног друштва), местом промета услуга сматра се место у којем се налази стална пословна јединица. Примера ради, када обвезник ПДВ изнајми превозно средство на период дужи од 30 дана представништву које се налази у Београду страног привредног друштва са седиштем у Француској, место промета предметне

услуге је у Београду. За промет предметне услуге обвезник ПДВ – пружалац услуге дужан је да обрачуна ПДВ и обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Поред тога напомињемо, Правилником о утврђивању превозних средстава за сврху одређивања места промета услуга изнајмљивања тих средстава, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17) ближе је уређено која се добра сматрају превозним средствима за сврху одређивања места промета услуга изнајмљивања тих средстава.

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

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

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

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).

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

12. Место промета услуга складиштења природног гаса у подземном складишту гаса који обвезник ПДВ пружа пореском обвезнику са седиштем у иностранству односно са седиштем у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-291/2017-04 од 15.5.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Према тим правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према

наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра 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.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ пружа услугу складиштења природног гаса у подземном складишту гаса пореском обвезнику из члана 12. Закона, при чему се идеални део конкретног складишта користи за складиштење природног гаса пореског обвезника из члана 12. Закона са седиштем у иностранству (који у Републици Србији нема пословну јединицу), а други идеални део за складиштење природног гаса пореског обвезника из члана 12. Закона са седиштем у Републици Србији, реч је о услугама чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. Закона, тј. према месту у којем се налази седиште примаоца услуга, а не о услугама које су повезане са непокретностима из члана 12. став 6. тачка 1) Закона за које се место промета одређује према месту у којем се налази непокретност. Наиме, када је реч о услугама складиштења добара код којих целокупна непокретност, односно конкретни део непокретности није намењен за искључиво складиштење добара одређеног примаоца услуге, те услуге не сматрају се услугама које су непосредно повезане са непокретностима из члана 12. став 6. тачка 1) Закона.

Према томе, а у конкретном случају, промет услуге складиштења природног гаса у подземном складишту гаса који се врши пореском обвезнику из члана 12. Закона са седиштем у иностранству, није предмет опорезивања ПДВ (што значи да се по основу пружања те услуге ПДВ не обрачунава и не плаћа), док се промет услуге складиштења природног гаса у подземном складишту гаса који се врши пореском обвезнику из члана 12. Закона са седиштем у Републици Србији опорезује по општој пореској стопи од 20%.

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

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

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

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.

Одредбом члана 3. став 1. тачка 10) Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник), услугама које су непосредно повезане са непокретностима сматрају се складиштење, односно смештање добара у случају када је непокретност, односно конкретни део непокретности искључиво намењен за складиштење, односно смештање добара одређеног примаоца услуге.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 2) Правилника, услугама које су непосредно повезане са непокретностима не сматрају се складиштење, односно смештање добара, осим складиштења, односно смештања добара из члана 3. став 1. тачка 10) овог правилника.

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

13. Место промета и порески третман услуга обрачуна зарада, услуга саветника, маркетиншких услуга, давања у закуп пословног простора и услуга изнајмљивања превозног средства – путничког аутомобила на период дужи од 30 дана, које обвезник ПДВ пружа представништву страног привредног друштва

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-321/2017-04 од 12.5.2017. год.)

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). Према тим

правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга.

Наиме, у складу са Законом, страном привредно друштво које обавља делатност као трајну активност, између осталих лица, сматра се пореским обвезником из члана 12. Закона, а његов издвојени организациони део, образован као представништво, сталном пословном јединицом у смислу члана 12. Закона. У вези са наведеним, а у случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, већ се место промета услуга одређује у складу са тим начелом, према којем се местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра 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, место промета тих услуга пружених представништву страног привредног друштва одређује се према месту (адреси) представништва.

Према томе, место промета услуга обрачуна зарада, услуга саветника, маркетиншких услуга и услуга изнајмљивања превозног средства – путничког аутомобила на период дужи од 30 дана, које обвезник ПДВ пружа представништву страног привредног субјекта образованог у Републици Србији, је у Републици Србији. С тим у вези, обвезник ПДВ који врши промет предметних услуга дужан је да по том основу обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Када је реч о услугама изнајмљивања пословног простора, које обвезник ПДВ пружа представништву страног привредног друштва образованог у Републици Србији, за одређивање места промета тих услуга Законом је прописан изузетак од примене начела

из члана 12. став 4. Закона. Наиме, место промета предметне услуге одређује се према месту у којем се непокретност налази у складу са чланом 12. став 6. тачка 1) Закона.

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ који пружа услугу изнајмљивања пословног простора, који се налази у Републици Србији, представништву страног привредног друштва, дужан је да по основу промета те услуге обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

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

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

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

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописно 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.

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.

Одредбом члана 3. став 1. тачка 9) Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17), услугама које су непосредно повезане са непокретностима сматра се изнајмљивање, односно давање на коришћење непокретности.

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

14. Порески третман предаје хране и пића конзументу у објекту пекаре

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-345/2017-04 од 11.5.2017. год.)

Услугама предаје јела и пића за конзумацију на лицу места, у смислу члана 12. став 6. тачка 4) подтачка (5) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ), а у складу са чланом 2. став 1. Правилника о утврђивању услуга предаје јела и пића за конзумацију на лицу места за сврху одређивања места промета услуга, у смислу

Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17 и 41/17, у даљем тексту: Правилник), сматрају се услуге предаје припремљене или неприпремљене хране, пића или хране и пића, за људску потрошњу, уз додатне услуге које омогућавају њихову тренутну потрошњу (сервирање, послуживање и др.), независно од тога да ли се конзумација врши у угоститељском објекту у којем је храна припремљена, у угоститељском објекту у којем храна није припремљена, у пословном или стамбеном простору примаоца услуга или на другом месту.

Додатним услугама које омогућавају тренутну потрошњу хране и пића, у складу са ставом 3. истог члана Правилника, не сматрају се услуге сервирања и послуживања хране и пића у објекту пекаре.

Према томе, када се у објекту пекаре предају храна и пиће конзументу, независно од тога ли је реч о сервираним, односно послуженим добрима, која ће се конзумирати у објекту пекаре, та предаја хране и пића сматра се испоруком добара.

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

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

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

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

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона о ПДВ, 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.

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 о ПДВ).

Ако се промет услуга врши лицу које није порески обвезник, местом промета услуга сматра се место у којем пружалац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште (члан 12. став 5. Закона о ПДВ).

Одредбом члана 12. став 6. тачка 4) подтачка (5) Закона о ПДВ прописано је да се, изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, местом промета услуга сматра место где су услуге стварно пружене, ако се ради о услугама предаје јела и пића за конзумацију на лицу места.

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, услугама предаје јела и пића за конзумацију на лицу места, у смислу члана 12. став 6. тачка 4) подтачка (5) Закона, сматрају се услуге предаје припремљене или неприпремљене хране, пића или хране и пића, за људску потрошњу, уз додатне услуге које омогућавају њихову тренутну потрошњу (сервирање, послуживање и др.), независно од тога да ли се конзумација врши у угоститељском објекту у којем је храна припремљена, у угоститељском објекту у којем храна није припремљена, у пословном или стамбеном простору примаоца услуга или на другом месту.

Одредбом става 2. истог члана Правилника прописано је да предаја хране, пића, или хране и пића, са или без превоза, али без додатних услуга које омогућавају њихову тренутну потрошњу, не сматра се услугом предаје јела и пића за конзумацију на лицу места из става 1. овог члана, већ се сматра испоруком добара.

Додатним услугама које омогућавају тренутну потрошњу хране и пића, у смислу ст. 1. и 2. овог члана, не сматрају се услуге сервирања и послуживања хране и пића у објекту пекаре (члан 2. став 3. Правилника).

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16, у даљем тексту: Правилник о посебној стопи ПДВ), хлебом, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте хлеба, независно од назива, облика, тежине и паковања, укључујући и тост хлеб.

Пекарским производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се све врсте пецива, укључујући и пуњена пецива,

бурек – пита, симит, погачице, крофне и слични производи, мекике и слични производи, перече и ђевреци, грисини, пењерлије, коре за питу и коре за гибаницу (члан 2. став 2. Правилника о посебној стопи ПДВ).

Одредбом члана 2. став 5. Правилника о посебној стопи ПДВ, прописано је да се млеком, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматра кравље, овчије, козје и бивоље млеко, које се у промет ставља као термички необрађено, термички обрађено пастеризовано или стерилизовано, кондензовано млеко, млеко у праху и млеко за одојчад.

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

15. Форма и садржина докумената којима се доказује извршење услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-536/2016-04 од 8.5.2017. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 108/16) није уређена форма и садржина документа који представља доказ о извршеним услугама. С тим у вези, указујемо да порески орган утврђује пореске чињенице према економској суштини у складу са начелом фактицитета уређеног Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 108/16).

16. Порески третман накнаде – котизације коју Машински факултет Универзитета у Београду наплаћује по основу присуствовања учесника међународној конференцији која се одржава у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-61/2017-04 од 8.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на накнаду – котизацију, без ПДВ, коју Машински факултет Универзитета у Београду наплаћује по основу присуствовања учесника међународној конференцији која се одржава у Републици Србији („The 16th International Ship Stability Workshop“, ISSW 2017), што значи да је место промета предметних услуга Република Србија, ПДВ се обрачунава по општој пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом, с обзиром на то да није реч о услугама из области науке у смислу Закона, за чији је промет прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. По основу пружања предметних услуга обвезник ПДВ – Машински факултет Универзитета у Београду има право на одбитак претходног пореза, уз испуњење услова прописаних 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 12. став 1. Закона прописно 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.

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).

Ако се промет услуга врши лицу које није порески обвезник, местом промета услуга сматра се место у којем пружалац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште (члан 12. став 5. Закона).

Изузетно од ст. 4. и 5. овог члана, местом промета услуга сматра се место где су услуге стварно пружене, ако се ради о услугама које се односе на присуствовање културним, уметничким, спортским, научним, образовним, забавним или сличним догађајима (сајмови, изложбе и др.), укључујући и помоћне услуге у вези са присуствовањем тим догађајима (члан 12. став 6. тачка 4) подтачка (1) Закона).

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 15) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга из области науке и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга, од стране лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност.

Према одредби члана 9. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 15) Закона, сматрају се услуге систематског стваралачког рада који се предузима ради откривања нових знања, с циљем подизања општег цивилизацијског нивоа друштва и коришћења тих знања у свим областима друштвеног развоја, које врше лица чија делатност није усмерена ка остваривању добити, а која су регистрована за ту делатност.

17. Порески третман промета услуга посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију и која се из Републике Србије отпремају у иностранство, који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-144/2017-04 од 8.5.2017. год.)

С обзиром на то да се порески третман услуга посредовања код промета добара одређује само за услуге посредовања чије је

место промета у Републици Србији, а да су од 1. априла 2017. године промењена правила за одређивање места промета тих услуга, у наставку следи објашњење пореског третмана тих услуга извршених у периоду закључно са 31. мартom 2017. године и у периоду од 1. априла 2017. године.

1. Порески третман услуга посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију и која се из Републике Србије отпремају у иностранство, извршених од стране обвезника ПДВ закључно са 31. мартom 2017. године

1.1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15, у даљем тексту: Закон), који се у делу одређивања места промета услуга примењивао закључно са 31. мартom 2017. године, када обвезник ПДВ изврши промет услуге посредовања код промета добара која се из иностранства шаљу или отпремају у Републику Србију, на накнаду за промет те услуге (износ провизије за посредовање) не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, имајући у виду да место промета добара за који је пружена услуга посредовања, а самим тим и место промета услуге посредовања, није у Републици Србији.

1.2. На промет услуге посредовања код промета добара која се из Републике Србије шаљу или отпремају у иностранство, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да је за промет ове услуге Законом прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза. С тим у вези, ако је обвезник ПДВ – посредник за промет услуге посредовања за коју је прописано пореско ослобођење грешком обрачунао и у рачуну исказао обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ – посредник дужан је да, у складу са чланом 44. став 1. Закона, тако исказани ПДВ плати, док у новом рачуну не исправи износ ПДВ. Обвезник ПДВ – прималац услуге посредовања нема право да

ПДВ који је грешком 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 које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Место промета услуга посредовања, осим услуга посредовања из става 3. тачка 4) подтачка (11) овог члана, одређује се према месту промета добара и услуга који је предмет посредовања (члан 12. став 4. Закона).

Сагласно 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.

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

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15 и 11/16), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 2) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у

даљем тексту: извоз добара), обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добра издату у складу са царинским прописима.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 17) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тачке 1–16) овог става.

2. Порески третман услуга посредовања код промета добара која се из иностранства отпремају у Републику Србију и која се из Републике Србије отпремају у иностранство, који врши обвезник ПДВ пореском обвезнику из члана 12. Закона о ПДВ од 1. априла 2017. године

2.1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон о ПДВ), који се у делу одређивања места промета услуга примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ изврши пореском обвезнику из члана 12. Закона о ПДВ промет услуге посредовања код промета добара која се из иностранства шаљу или отпремају у Републику Србију, местом промета те услуге 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. С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа предметну услугу пореском обвезнику из члана 12. Закона о ПДВ – привредном субјекту који има седиште у Републици Србији, на накнаду за промет ове услуге (износ провизије за посредовање), без ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа по пореској стопи од 20%. У том случају, прималац услуге

посредовања – привредни субјект са седиштем у Републици Србији, који је истовремено и обвезник ПДВ, има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – посредника одбије као претходни порез, уз испуњење свих Законом о ПДВ прописаних услова.

Када је место у којем прималац услуга посредовања код промета добара која се из иностранства шаљу или отпремају у Републику Србију 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, у иностранству, на накнаду за промет ове услуге (износ провизије за посредовање) не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром на то да место промета предметне услуге није у Републици Србији.

2.2. Када обвезник ПДВ изврши пореском обвезнику из члана 12. Закона о ПДВ промет услуге посредовања код промета добара која се из Републике Србије шаљу или отпремају у иностранство, местом промета те услуге 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. У вези са наведеним, када обвезник ПДВ пружа предметну услугу пореском обвезнику из члана 12. Закона о ПДВ – привредном субјекту који има седиште у Републици Србији, на накнаду за промет ове услуге (износ провизије за посредовање), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да је за промет ове услуге Законом о ПДВ прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

Када је место у којем прималац услуга посредовања код промета добара која се из иностранства шаљу или отпремају у Републику Србију 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, у иностранству, на накнаду за промет ове услуге (износ провизије за посредовање) не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром на то да место промета предметне услуге није у Републици Србији.

Одредбом члана 12. став 1. Закона о ПДВ прописно 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 о ПДВ, 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.

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 о ПДВ).

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона о ПДВ, 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.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 2) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара), обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације о извршеном извозу добра издату у складу са царинским прописима.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 17) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тачке 1)–16) овог става.

18. Право на ПДВ надокнаду пољопривредника који обвезнику ПДВ продаје замрзнуту малину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00118/2017-04 од 8.5.2017. год.)

Када физичко лице које није обвезник ПДВ, а које се, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“ бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), сматра пољопривредником (власник, закупац и други корисник пољопривредног и шумског земљишта, односно носилац или члан пољопривредног газдинства уписан у регистру пољопривредних газдинстава), изврши промет замрзнуте малине обвезнику ПДВ, има право на ПДВ надокнаду. Наиме, у том случају обвезник ПДВ – прималац наведених добара дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара, о чему издаје признаницу, као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу – уплатом на

текући рачун или рачун штедње. Обвезник ПДВ који је набавио предметна добра има право да, у складу са Законом, одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да је ПДВ надокнаду и вредност примљених добара платио пољопривреднику, при чему указујемо да ПДВ надокнада мора бити плаћена у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедње, док за вредност добара није прописан начин плаћања.

Сагласно одредби члана 34. став 1. Закона, физичка лица која су власници, закупци и други корисници пољопривредног и шумског земљишта и физичка лица која су као носиоци, односно чланови пољопривредног газдинства уписана у регистру пољопривредних газдинстава у складу са прописом којим се уређује регистрација пољопривредних газдинстава (у даљем тексту: пољопривредници), имају право на надокнаду на основу ПДВ (у даљем тексту: ПДВ надокнада), под условима и на начин одређен овим Законом.

Према одредби члана 34. став 2. Закона, ПДВ надокнада признаје се пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга обвезницима.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да ако пољопривредници изврше промет добара и услуга из става 2. овог члана, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (у даљем тексту: признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун или рачун штедње).

Обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику (став 4. истог члана Закона).

19. Порески третман увоза електронски–говорног пикада, финансираног из средстава донације, за потребе Градске организације слепих Београда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00060/2017-04 од 8.5.2017. год.)

На увоз добара, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, а у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01, 36/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 101/05, у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи), не плаћа се ПДВ, под условом да се увоз наведених добара врши за рачун примаоца донације. Примаоци донације могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Утврђивање да ли се увоз добара врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи врши надлежни царински орган.

Према томе, ако је Градска организација слепих Београда – прималац донације наведена у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, тј. увоз добра (у конкретном случају, електронски–говорног пикада), изdatoј у складу са царинским прописима, као власник добра које се увози, и ако се увоз у свему врши у складу са одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, што утврђује надлежни царински орган, на увоз предметног добра ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Сагласно одредби члана 26. став 1. тачка la) Закона о ПДВ, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији или као хуманитарна помоћ.

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

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

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

20. Право на одбитак претходног пореза по основу набавке путничких аутомобила за потребе давања у дугорочни закуп (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00038/2017-04 од 8.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04—исправка, 61/0.5, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14—др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који набавља путничке аутомобиле искључиво за обављање делатности изнајмљивања, при чему се под изнајмљивањем подразумева свако давање у закуп (краткорочно или дугорочно), има право да, по основу набавке предметних возила, ПДВ обрачунат од

стране претходног учесника у промету, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова.

Независно од наведеног, указујемо да на основу уговора о тзв. дугорочном закупу обвезник ПДВ – закуподавац врши или промет добара или промет услуга. Наиме, предаја путничких аутомобила на основу уговора о закупу, закљученог на одређени период, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза, сматра се прометом добара из члана 4. став 3. тачка 2а) Закона, у случају када се, применом критеријума прописаних Правилником о критеријумима на основу којих се одређује када се предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу сматра прометом добара („Сл. гласник РС“, бр. 122/12), тај промет квалификује као промет добара. У другим случајевима, обвезник ПДВ – закуподавац врши промет услуга.

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

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

У складу са одредбама става 2. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Према одредби члана 29. став 1. тачка 1) Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, 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.

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

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

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

21. Да ли обвезник ПДВ – поверилац има право на смањење пореске основице и обрачунаог ПДВ на основу одлуке суда којом се усваја унапред припремљени план реорганизације у складу са законом којим се уређује стечај?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00059/2017-04 од 8.5.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ који је извршио опорезиви промет добара и услуга може да измени основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунаог ПДВ за износ накнаде за испоручена добра или пружене услуге који није наплаћен, само на основу правоснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку или на основу овереног преписа записника о судском поравнању. Према томе, на основу одлуке суда којом се усваја унапред припремљени план реорганизације у складу са законом којим се уређује стечај (решење којим се истовремено отвара стечајни поступак, потврђује усвајање унапред припремљеног плана реорганизације и обуставља стечајни поступак), обвезник ПДВ – поверилац не може да смањи основицу за обрачунавање ПДВ и износ обрачунаог ПДВ за износ накнаде који није наплаћен.

Према одредби члана 21. став 1. Закона, ако се основица накнадно повећа за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дугује по том основу, исправи у складу са изменом.

У складу са одредбом члана 21. став 2. Закона, обавеза из става 1. овог члана односи се и на лица из члана 10. став 1. тачка 3) и ст. 2. и 3. овог 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 (члан 21. став 3. Закона).

Ако је испорука добара и услуга извршена обвезнику који нема право на одбитак претходног ПДВ, односно лицу које није обвезник ПДВ, измену из става 3. овог члана обвезник може да изврши ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет добара и услуга тим лицима (члан 21. став 4. Закона).

Одредбом члана 21. став 5. Закона прописано је да обвезник може да измени основицу за износ накнаде који није наплаћен само на основу правноснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку, односно на основу овереног преписа записника о судском поравнању.

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Шта се сматра укупним приходом обвезника везано за утврђивање износа расхода наведених у члану 15. Закона о порезу на добит правних лица који се признају у пореском билансу обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-99/2017-04 од 10.5.2017. год.)

Сагласно одредби члана 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

1) здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту;

2) хуманитарну помоћ, односно отклањање последица насталих у случају ванредне ситуације, који су учињени Републици, аутономној покрајини, односно јединици локалне самоуправе.

Према члану 15. став 3. Закона, издаци за улагања у области културе, укључујући и кинематографску делатност, признају се као расход у износу највише до 5% од укупног прихода.

Сходно одредбама ст. 4, 6. и 7. истог члана Закона, чланарине коморама, савезима и удружењима признају се као расход у пореском билансу највише до 0,1% укупног прихода; издаци за рекламу и пропаганду признају се као расход у износу до 10% од укупног прихода, док се издаци за репрезентацију признају као расход у износу до 0,5% од укупног прихода.

Имајући у виду да се порески признат расход по наведеним основама утврђује у процентуалном износу од укупног прихода обвезника, мишљења смо да се под укупним приходом обвезника

сматра укупан приход који је обвезник исказао (у пореском периоду) у својим пословним књигама, независно од начина на који су предметни приходи исказани у билансу успеха сачињеном за исти период за који се саставља и подноси порески биланс. С тим у вези, сматрамо да предметни приход чине сви износи исказани на рачунима класе 6 (*Приходи*), укључујући и приходе исказане на рачунима групе 62 (*Приходи од активирања учинака и робе*) и 63 (*Промена вредности залиха учинака*), независно од тога што износи прихода са наведених рачуна нису исказани у билансу успеха на одговарајућим (АОП) позицијама на којима се исказују приходи, већ се по основу прихода исказаних на предметним рачунима врши корекција пословних расхода исказаних (на одговарајућој АОП позицији) у билансу успеха.

2. Признавање трошкова које је обвезник, чија је делатност трговина на велико фармацеутским производима, исказао у својим пословним књигама на име котизације и смештаја за учешће, како својих запослених, тако и најважнијих клијената, на стручном скупу фармацеута

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-154/2017-04 од 8.5.2017. год.)

Поводом захтева за давање мишљења у вези признавања трошкова које је обвезник, чија је делатност трговина на велико фармацеутским производима, исказао у својим пословним књигама на име котизације и смештаја за учешће, како својих запослених, тако и најважнијих клијената, на стручном скупу фармацеута који се организује са циљем да се фармацеути упознају са новим лековима и новим приступима лечењу, при чему се на крају скупа полажу тестови и обезбеђује се одређени број бодова који су неопходни за одржавање лиценце фармацеута, са аспекта Закона о порезу на

добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), обавештавамо вас о следећем:

У складу са одредбом члана 7. став 1. Закона, 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 одредби члана 15. став 6. Закона, издаци за рекламу и пропаганду признају се као расход у износу до 10% од укупног прихода.

Издаци за репрезентацију признају се као расход у износу до 0,5% од укупног прихода (члан 15. став 7. Закона).

Сходно Мишљењу Сектора за финансијски систем од 12. априла 2017. године, у смислу прописа који уређују рачуноводство, сваки обвезник треба да уреди разграничење трошкова рекламе и пропаганде, с једне, односно трошкова репрезентације, с друге стране, у складу са својим општим актом, односно да у наведеном акту детаљније уреди питања одобравања и висине трошкова репрезентације. Такође, приликом утврђивања дали одређени трошак треба сматрати рекламном и пропагандом или репрезентацијом, требало би поћи од правила да су услуге учињене за рекламу и пропаганду намењене већем броју (непознатих) лица под истим условима, за разлику од услуга учињених за репрезентацију које су намењене само унапред одређеним (познатим) лицима.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да расход који је обвезник (у конкретном случају) исказао у својим пословним

књигама по основу котизације и смештаја за учешће на стручном скупу својих пословних партнера (најважнијих клијената, односно купаца), представља расход репрезентације који се признаје у пореском билансу обвезника у складу са чланом 15. став 7. Закона.

Међутим, када је реч о расходу који је обвезник по истом основу исказао на име учешћа својих запослених на поменутом скупу, тако исказан расход, према нашем мишљењу, не представља расход репрезентације, већ расход који се признаје у пореском билансу обвезника у складу са одредбама члана 7. Закона.

3. Да ли обвезник (стечајни дужник) има право на коришћење пореског подстицаја у случају куповине обвезника (као правног лица) која је извршена сходно прописима којима се уређује стечај, односно улагања која обвезник изврши у набавку пољопривредног земљишта, а у складу са одредбама члана 50а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-255/2017-04 од 4.5.2017. год.)

Сагласно одредби члана 50а став 1. Закон о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

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

- У смислу закона који уређује стечај, предмет продаје (у стечају) може бити стечајни дужник као правно лице. После продаје стечајног дужника као правног лица, стечајни поступак се у односу на стечајног дужника обуставља, а новац добијен продајом стечајног дужника, као и имовина стечајног дужника, улази у стечајну масу у односу на коју се стечајни поступак наставља.

Како се наводи у поднетом допису, привредно друштво је, у складу са законом који уређује стечај, извршило куповину стечајног дужника као правног лица (у даљем тексту: обвезник), после чега је стечајни поступак (у односу на обвезника) обустављен, а новац добијен продајом обвезника је ушао у стечајну масу из које се намирују повериоци обвезника – стечајног дужника. Након обуставе стечајног поступка, у пословним књигама обвезника евидентирана је вредност имовине у власништву обвезника (процењена од стране овлашћеног процењивача).

Имајући у виду да куповином стечајног дужника као правног лица – обвезника није извршена набавка новог основног средства (које би обвезник користио за обављање делатности), односно није извршено накнадно улагање у основна средства (у смислу повећања вредности и продужења века трајања затечених основних средстава), већ се по основу новчаних средстава добијених продајом обвезника као стечајног дужника (само) измирују дуговања обвезника, мишљења смо да куповина стечајног дужника као правног лица не представља основ за признавање права на порески подстицај из члана 50а Закона.

Међутим, по основу улагања обвезника у реконструкцију непокретности, односно изградњу нових непокретности и набавку опреме (у складу са Законом), која су извршена након обуставе

стечајног поступка, признаје се право на предметни порески подстицај (уз испуњење осталих Законом прописаних услова),

▪ Обвезник је (након обуставе стечајног поступка) извршио улагања у набавку пољопривредног земљишта са намером да, у складу са позитивним прописима, изврши његову пренамену у грађевинско земљиште и на истом изгради депонију за одлагање отпада. Како се даље наводи у поднетом допису, на делу купљеног земљишта обвезник је (у току 2016. године), након добијања одобрења од стране надлежног органа за локацијске услове и за идејни пројекат, изградио депонију, при чему је поступак за добијање употребне дозволе (за ту депонију) у току.

У складу са наведеним законским одредбама, право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу улагања у основна средства која обвезник користи за обављање претежне (регистроване) делатности или делатности која је уписана у његовом оснивачком акту или другом акту којим се одређују делатности које обвезник обавља. С тим у вези, имајући у виду да део земљишта (на којем је изградио депонију и за коју је добио одобрење од стране надлежног органа за локацијске услове и за идејни пројекат) обвезник користи за обављање претежне делатности (или делатности која је уписана у оснивачком или другом акту), обвезнику се, у конкретном случају, за износ улагања који је извршен у тај део земљишта који користи (уз испуњење осталих Законом прописаних услова), признаје право на пореско ослобођење из члана 50а Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је обвезник пореза на имовину који води пословне књиге дужан да јединици локалне самоуправе поднесе пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за део мреже телекомуникација која се налази на територији те јединице локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00427/2017-04 од 30.5.2017. год.)

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

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

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

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

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

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

6) државину непокретности на којој има лац 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.

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

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

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

Према одредби члана 11. став 1. Закона о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16–др. закон и 108/16), мрежа, у смислу тог закона, јесте непокретна ствар са припацама, односно збир ствари, намењених протоку материје или енергије ради

њихове дистрибуције корисницима или одвођења од корисника, а чији је појам ближе утврђен посебним законом.

Према одредби члана 34. став 8. Закона, пореска пријава из овог члана подноси се органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази.

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13), пореска пријава на Обрасцу ППИ-1 (коју подноси обвезник који води пословне књиге и порез на имовину утврђује самоопорезивањем), подноси се тако да се једном пореском пријавом обухвате све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је обвезник једно лице.

Имајући у виду наведено, када се телекомуникациона мрежа налази на територији више јединица локалне самоуправе, обвезник пореза на имовину за ту мрежу пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе за део мреже који се налази на њеној територији.

2. Да ли, услед измене дефинисања појма корисне површине у Закону о порезима на имовину, са применом од 1.1.2014. године, орган јединице локалне самоуправе у поступку утврђивања пореза на имовину физичком лицу (као обвезнику који не води пословне књиге) по службеној дужности утврђује „промењену“ корисну површину објекта за који је пре 1.1.2014. године поднета пореска пријава или је обавеза пореског обвезника да због измене законског прописа за тај објекат поднесе „нову“ пореску пријаву са податком о „промењеној“ корисној површини?

Да ли порески обвезник који не води пословне књиге –

физичко лице, коме је решењем утврђена већа корисна површина објекта од површине коју је требало утврдити, због чега је и порез на имовину утврђен у већем износу од износа који је требало утврдити, који није поднео „нову“ пореску пријаву са податком о „измењеној” корисној површини до које је дошло због измене законског прописа, има право на повраћај више плаћеног пореза по том основу са каматом?

Да ли је порески обвезник који не води пословне књиге – физичко лице, коме је решењем утврђена мања корисна површина објекта од површине коју је требало утврдити, због чега је и порез на имовину утврђен у мањем износу од износа који је требало утврдити, који није поднео „нову“ пореску пријаву са податком о „измењеној“ корисној површини до које је дошло због измене законског прописа, дужан да плати разлику између пореза који је требало утврдити и пореза који је утврђен и плаћен?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00214/2017-04 од 25.5.2017. год.)

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

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

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

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

Сагласно одредби члана 33. став 1. Закона, утврђивање пореза на имовину врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе.

За имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године, или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник пореза на имовину подноси пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка такве промене (члан 34. став 1. Закона).

За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са чланом 34. став 1. Закона, обвезник који не води пословне књиге дужан је да поднесе пореску пријаву до 31. јануара пореске године – ако је на тој имовини дошло до промена од утицаја на висину пореске обавезе о којима нису садржани подаци у поднетој пријави (члан 34. став 3. Закона).

Према одредби члана 39. став 1. Закона, порез на имовину обвезнику који не води пословне књиге се утврђује решењем органа јединице локалне самоуправе, а плаћа тромесечно – у року од 45 дана од дана почетка тромесечја, на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Одредбом члана 36. став 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13, у даљем тексту: Закон о изменама Закона) прописано је да од 1. јануара 2014. године скупштина јединице локалне самоуправе може одлуком обавезати пореске обвезнике који не воде пословне књиге да поднесу

пореске пријаве, за сву или за одређену имовину која је предмет опорезивања на територији те јединице локалне самоуправе, за коју су обвезници поднели и за коју нису поднели пореску пријаву.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о начину утврђивања основице пореза на имовину направананепокретностима („Сл. гласник РС“, бр. 38/01, 45/04 и 27/11, у даљем тексту: Правилник о начину утврђивања пореске основице), који је престао да важи 1. јануара 2014. године, корисна површина стамбених и пословних зграда, станова, пословних просторија, гаража, зграда и просторија за одмор и рекреацију и других грађевинских објеката (у даљем тексту: објекти) била је збир подних површина између унутрашњих страна зидова просторија објекта, 30% површине балкона, терасе, подрума, оставе, поткровља и сутерена и 70% површине лођа, који припадају објекту, као и 60% површине сутеренских просторија и адаптираних поткровља чија је висина најнижег усправног зида у функцији нагиба до 1,80 метара.

Сагласно одредби члана 3. став 1. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09, 27/11 и 59/13, у даљем тексту: Правилник који је престао да важи), који се примењивао од 1. јануара 2005. године до 31.12.2013. године, као и за утврђивање пореза на имовину за 2013. годину и за раније године на непокретности за које је пореска обавеза настала, а пореска пријава није поднета до 31. децембра 2013. године), предузетници који воде пословне књиге – за имовину која им не служи за обављање делатности и паушално опорезовани предузетници – за имовину која им служи за обављање делатности и за имовину која им не служи за обављање делатности, као и физичка и друга лица која не воде пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији, за утврђивање пореза на имовину подносе пореску пријаву на Обрасцу ППИ-2 – Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину за 20__ годину, који је одштампан уз тај правилник и чини његов саставни део.

Образац ППИ-2, који је саставни део Правилника који је престао да важи, у тач. 3.7.1. садржавао је податке о корисној површини објекта, и то: укупну површину непокретности, површину балкона, терасе, лође, подрума, оставе, поткровља, сутерена и укупну површину за опорезивање, при чему је податак о укупној површини за опорезивање попуњавао орган коме се подноси пријава.

Одредбом члана 140. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/2005, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 63/06–исправка др. закона, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може поднети жалба.

Према томе, корисну површину објекта, као елемент за утврђивање вредности непокретности која чину основицу пореза на имовину почев за 2014. годину, чини збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта. Примера ради, то значи да се почев од пореза на имовину за 2014. годину површина балкона и тераса не укључује у корисну површину објекта, као и да се укупна површина адаптираних поткровља (између унутрашњих страна спољних зидова објекта) укључује у корисну површину, независно од висине најнижег усправног зида у функцији нагиба.

По нашем мишљењу, обвезници пореза на имовину који не воде пословне књиге (физичка лица и др.) нису дужни да због измене дефиниције корисне површине, као елемента за утврђивање пореза

на имовину почев за 2014. годину, подносе „нове“ пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину за објекте за које је пореска пријава поднета (са тачним и потпуним подацима од значаја за утврђивање пореске обавезе) и за које пореска обавеза истих обвезника и даље постоји, осим у случајевима:

– ако је на тој имовини дошло до промена од утицаја на висину пореске обавезе о којима нису садржани подаци у поднетој пореској пријави (на пример, ако је у односу на податке садржане у поднетој пореској пријави повећана или смањена површина балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора, простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта, односно збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта, ако је извршена адаптација таванског простора ...),

– ако се објекат за који је обвезник поднео пореску пријаву налази у јединици локалне самоуправе која је одлуком (на основу овлашћења из члана 36. став 3. Закона о изменама Закона) прописала обавезу пореским обвезницима да поднесу пореске пријаве и за објекте за које су већ поднели пореску пријаву.

Порез на имовину се обвезницима који не воде пословне књиге утврђује решењем, против кога је дозвољена жалба у року прописаном ЗПППА (15 дана од дана пријема решења). С тим у вези, ако је решењем утврђена погрешна корисна површина конкретног објекта од површине коју је, сагласно члану 6. став 2. Закона, за тај објекат требало утврдити, због чега је и порез на имовину утврђен у погрешном износу, против тог решења обвезник има право жалбе. Напомињемо да се против коначног решења о утврђивању пореза на имовину може покренути управни спор.

Правоснажно решење о утврђивању пореза на имовину производи правно дејство, те се порез плаћен на основу тог решења не сматра више или погрешно плаћеним порезом и нема основа за

његов повраћај, све док се то решење у прописаном поступку не измени, не поништи или не укине.

Такође, ако је правоснажним решењем порез на имовину погрешно утврђен у мањем износу од износа који је требало утврдити (на пример, зато што је за објекат као једну целину погрешно утврђена мања корисна површина од површине коју је требало утврдити у складу са чланом 6. став 2. Закона), то решење производи правно дејство све док се у прописаном поступку не измени, не поништи или не укине. До тада, ако је обвезник у прописаним роковима и у износу утврђеном решењем платио порез, нема основа за наплату „разлике“ између износа који је требало да буде утврђен и утврђеног износа пореза.

3. Утврђивање пореза на имовину за пољопривредно земљиште физичког лица које је обвезник који не води пословне књиге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00336/2017-04 од 17.5.2017. год.)

Одредбом члана 5. ст. 1. и 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге вредност непокретности утврђена у складу са Законом, а утврђује је орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: орган јединице локалне самоуправе).

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

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

Сходно одредби члана 6. став 2. Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина.

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

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

Јединица локалне самоуправе дужна је да на својој територији одреди најмање две зоне у складу са чланом 6. став 3. Закона (члан 6. став 4. Закона).

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

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

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

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

Јединица локалне самоуправе дужна је да објави акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама у складу са чланом 6. ст. 5. и 6. Закона до 30. новембра сваке текуће године, на начин на који се објављују њени општи акти (члан 7а став 1. Закона).

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

Према томе, под претпоставком да је предмет опорезивања порезом на имовину пољопривредно земљиште и да је јединица локалне самоуправе на чијој територији се то земљиште налази (у конкретном случају, општина Тител) одредила најмање две зоне на својој територији (у складу са чланом 6. став 3. Закона), као и просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у зони у којој се конкретно земљиште налази и акте којима су та питања уређена објавила до 30. новембра године која претходи години за

коју се утврђује и плаћа порез на имовину, основицу пореза на имовину за конкретно земљиште физичког лица које је обвезник који не води пословне књиге, чини производ укупне површине конкретног земљишта (изражене у метрима квадратним) и просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у зони у којој се конкретно земљиште налази. Примера ради, ако се порез на имовину утврђује за пољопривредно земљиште и ако је јединица локалне самоуправе на чијој територији се то земљиште налази у складу са чланом 6. Закона одредила зоне на својој територији и просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у зони у којој се конкретно земљиште налази и акте којима су та питања уређена објавила до 30. новембра 2015. године, основицу пореза на имовину за 2016. годину за конкретно земљиште физичког лица које је обвезник који не води пословне књиге, чини производ укупне површине конкретног земљишта (изражене у метрима квадратним) и просечне цене квадратног метра пољопривредног земљишта у зони у којој се конкретно земљиште објављене у складу са Законом.

Ако ни у зони у којој се конкретно пољопривредно земљиште налази, ни у граничним зонама није било најмање три промета пољопривредног земљишта у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, основица пореза на имовину за то земљиште у тој зони (у којој није било промета) једнака је основици пореза на имовину за то земљиште, односно за пољопривредно земљиште у тој зони обвезника који не води пословне књиге, за годину која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Примера ради, а уз претпоставку да је реч о пољопривредном земљишту за које је исто физичко лице било обвезник пореза на имовину (који не води пословне књиге) за 2015. и 2016. годину, те да се корисна површина и врста конкретног земљишта нису промениле у односу на 2015. годину, у случају кад ни у зони у којој се конкретно земљиште налази, ни у граничним зонама са том зоном, није било најмање три

промета пољопривредног земљишта у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2015. године, основица пореза на имовину за конкретно земљиште за 2016. годину једнака је основици пореза на имовину за то земљиште за 2015. годину. На исти начин утврђује се пореска основица у случају да јединица локалне самоуправе у складу са Законом није одредила зоне.

Напомињемо да је утврђивање пореза на имовину физичким лицима која су обвезници који не воде пословне књиге у надлежности јединице локалне самоуправе, као и да је Министарство државне управе и локалне самоуправе предметно писмо проследило у том делу на надлежност председнику општине Тител.

4. Да ли је железничка инфраструктура као добро у општој употреби, дефинисана према Закону о железницама и Правилнику о елементима железничке инфраструктуре, у целости ослобођена пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00333/2017-04 од 11.5.2017. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 7) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“ бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на путеве, пруге и друга добра у општој употреби у јавној својини, према прописима којима се уређује јавна својина, као и на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично), бродске преводнице, маневарску површину и полетно слетне стазе на аеродромима.

Сагласно члану 12. став 3. Закона, одредбе става 1. тач. 2) до 11) и става 2. тог члана не примењују се на непокретности које се

трајно дају другим лицима ради остваривања прихода.

Трајним давањем другим лицима, у смислу члана 12. став 3. Закона, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 4. Закона).

Према одредби члана 10. став 2. Закона о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16, 108/16), добрима у општој употреби у јавној својини, у смислу тог закона, сматрају се оне ствари које су због своје природе намењене коришћењу свих и које су као такве одређене законом (јавни путеви, јавне пруге, мост и тунел на јавном путу, пружи или улици, улице, тргови, јавни паркови, гранични прелази и др.).

Према одредбама члана 3. тач. 11), 12) и 15) Закона о железници („Сл. гласник РС“, бр. 4/13 и 91/15, у даљем тексту: Закон о железници):

– индустријска железница је железница којом привредно друштво из области индустрије, шумарства, рударства или других области привреде превози робу или лица за сопствене потребе;

– индустријски колосек је железнички колосек који се прикључује на јавну железничку инфраструктуру и служи за допремање и отпремање робе за власника, односно носиоца права коришћења колосека;

– јавна железничка инфраструктура је пруга са свим припадајућим објектима, постројењима, уређајима и слично у функцији железничког саобраћаја, као добро у општој употреби у својини Републике Србије, коју могу користити сви железнички превозници и железнички превозници за сопствене потребе под једнаким условима.

Железничка инфраструктура обухвата доњи и горњи строј пруге, тунеле, мостове и остале објекте на пружи, станичне колосеке, телекомуникациона, сигнално-сигурносна, електровучна, електроенергетска и остала постројења и уређаје на пружи, опрему

пруге, зграде железничких службених места и остале објекте у пружном појасу који су у функцији регулисања железничког саобраћаја и одржавања железничке инфраструктуре, терминале, пружни појас и ваздушни простор изнад пруге у висини од 12 м, односно 14 м код далековода напона преко 220 kW, мерено изнад горње ивице шине (члан 4. став 1. Закона о железници).

Железничка инфраструктура обухвата и изграђени путни прелаз код укрштања железничке инфраструктуре и пута са обе стране колосека у ширини од три метра мерено од осе колосека, укључујући и простор између колосека када се на путном прелазу налази више колосека (члан 4. став 2. Закона о железници).

Железничка инфраструктура не обухвата објекте за одржавање возних средстава са припадајућим колосецима и железничке депое (члан 4. став 3. Закона о железници).

Железничка инфраструктура може бити јавна железничка инфраструктура (у даљем тексту: железничка инфраструктура) и индустријска железница или индустријски колосек. Туристичко-музејска железница је део јавне железничке инфраструктуре (члан 5. Закона о железници).

Сагласно одредби члана 7. став 1. Закона о железници, железничка инфраструктура је добро у општој употреби у својини Републике Србије, које могу користити железнички превозници и железнички превозници за сопствене потребе, под једнаким условима, у складу са овим законом.

Правилником о елементима железничке инфраструктуре („Сл. гласник РС“, број 10/14, у даљем тексту: Правилник) ближе су прописани елементи железничке инфраструктуре.

Према томе, по нашем мишљењу, применом члана 12. став 1. тачка 7) и ст. 3. и 4. Закона, порез на имовину не плаћа се на пруге и друге непокретности које су добра у општој употреби у јавној

својини (државној, покрајинској, градској, односно општинској), према прописима којима се уређује јавна својина (што значи да су због своје природе намењене коришћењу свих и као такве одређене законом – нпр. јавне пруге, мостови и тунели на јавној прузи...), уз испуњење Законом прописаних услова.

Међутим, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 7) Закона не може се остварити пореско ослобођење за непокретности које због своје природе нису намењене општој употреби сагласно Закону о јавној својини (у смислу коришћења од стране свих лица под једнаким условима), на пример, за железничке станичне зграде, за објекте железнице за смештај постројења, уређаја и опреме, за остале зграде намењене службама за одржавање железничке инфраструктуре, за индустријски колосек као железнички колосек који се прикључује на јавну железничку инфраструктуру и служи за допремање и отпремање робе за власника, односно носиоца права коришћења тог колосека ...

5. Да ли банка, као обвезник пореза на имовину за непокретности које је стекла у поступку извршења, а које су у њеним пословним књигама исказане као добро намењено даљој продаји, има право на пореско ослобођење за те непокретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00092/2017-04 од 11.5.2017. год.)

Према одредби члана 12. став 6. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске

обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, не плаћа се за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години.

Према томе, применом наведене одредбе обвезник који води пословне књиге за непокретност коју је стекао у поступку извршења, има право на ослобођење од пореза на имовину уколико ју је од момента стицања евидентирао у пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, што подразумева и да су испуњени услови за такво евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство (нпр. да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретну непокретност, нити ју је уступио другом лицу на коришћење, да је непокретност доступна за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продају такве имовине и да је њена продаја врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника посвећен плану за продају те непокретности и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана већ почео, да је непокретност активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност ...). Право на пореско ослобођење по наведеном основу обвезник може остварити за годину у којој је непокретност стечена и за годину која следи тој години.

Мишљења смо да основ стицања предметне непокретности од стране пореског обвезника, па и банке као пореског обвезника, (куповина, поклон, размена, судска одлука донета у извршном поступку ...) није од утицаја на остваривање пореског ослобођења применом члана 12. став 6. Закона. Такође, чињеница да су инвеститори конкретне непокретности, за време док су били обвезници пореза на имовину, за ту непокретност применом одредбе члана 12. став 6. Закона остваривали пореско ослобођење, након чега су је продали купцима који су им купопродајну цену исплатили кредитом банке, а коју је банка стекла у извршном поступку спроведеном због неотплаћивања одобреног кредита од стране купаца, није од утицаја

на право банке као „новог“ стипендијског предмета непокретности и „новог“ пореског обвезника на ослобођење од пореза на имовину – ако испуњава све Законом прописане услове.

6. Којој јединици локалне самоуправе обвезник пореза на имовину подноси пореску пријаву о утврђеном порезу на имовину за мрежу фиксне телефоније која се налази на територији више јединица локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00176/2017-04 од 11.5.2017. год.)

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

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

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

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

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

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

јавна својина;

6) државину непокретности на којој имацац 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.

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

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

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

Према одредби члана 34. став 8. Закона, пореска пријава из овог члана подноси се органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази.

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника о обрасцима

пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13), пореска пријава на Обрасцу ППИ-1 (коју подноси обвезник који води пословне књиге и порез на имовину утврђује самоопорезивањем), подноси се тако да се једном пореском пријавом обухвате све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је обвезник једно лице.

Имајући у виду наведено, када се мрежа фиксне телефоније налази на територији више јединица локалне самоуправе, обвезник пореза на имовину за ту мрежу пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе за део мреже који се налази на њеној територији.

7. Да ли су предмет опорезивања порезом на имовину базени, базени са тобоганима, терени, свлачионице и поплочани простор са лежаљкама и сунцобранима који се користи за сунчање?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00093/2017-04 од 11.5.2017. год.)

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

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено

становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

6) државину непокретности на којој 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.

Сагласно одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 4. тог члана, сматрају:

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

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

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

Према одредби члана 2. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14,

у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни.

Одредбом члана 2. тачка 23. Закона о планирању и изградњи уређено је да је зграда објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Сагласно одредби члана 144. Закона о планирању и изградњи, посебна врста објеката, односно радова за које није потребно прибављати акт надлежног органа за градњу, односно акт за извођење радова, између осталог, јесу: грађење једноставних објеката који се граде на истој катастарској парцели на којој је саграђен главни објекат, а који се изводе на начин да не ометају редовно коришћење суседних објеката (вртна сенила до 15m^2 основе, стазе, платои, вртни базени и рибњаци површине до 12m^2 и дубине до 1м, надстрешнице основе до 10m^2 , дејча игралишта, дворишни камини површине до 2м и висине до 3м, колски прилази објектима ширине 2,5–3м, соларни колектори који се не прикључују на електродистрибутивну мрежу).

Имајући у виду наведено, предмет опорезивања порезом на имовину су права, коришћење, односно државина из члана 2. став 1. Закона на непокретностима – земљишту (грађевинском, пољопривредном, шумском и другом), као и на стамбеним, пословним и другим зградама, на становима, на пословним просторијама, на гаражама и на другим (надземним и подземним) грађевинским објектима, односно на њиховим деловима.

За опредељивање да ли је нека ствар покретна или непокретна није од утицаја врста материјала од кога је израђена (дрво, цигла, грађевински блокови ...), нити да ли је реч о главном објекту или помоћном објекту (нпр. помоћни објекат за смештај мобилијара), већ да ли је она по својој суштини непокретност тј. земљиште или објекат који се не може премештати са места на место без оштећења његове суштине.

Покретне ствари (ствари које нису инкорпорисане у земљишту, већ су постављене на земљишту у свом финалном облику и само су „привидно непокретне“ па се могу премештати са једног на друго место без оштећења њихове суштине), нису предмет опорезивања порезом на имовину.

У том смислу, на пример, базен (са или без тобогана) који се може премештати са места на место без оштећења његове суштине (монтажно демонтажни базен), није предмет опорезивања порезом на имовину. Међутим, базен (са или без тобогана) који је инкорпорисан (изграђен и постављен/зидан) у земљишту и са земљиштем чини јединствену функционалну целину која се не може премештати са места на место без оштећења његове суштине јесте непокретност.

Такође, непокретности су и објекти свлачионица који су инкорпорисани у земљишту и не могу се премештати са места на место без оштећења њихове суштине, али не и нпр. мобилне кабине

и плажни мобилијар – сунцобрани, лежалке и слично, који се могу премештати са места на место без оштећења њихове суштине и као такве представљају покретне ствари.

Надлежни орган јединице локалне самоуправе у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе по основу пореза на имовину што, између осталог, значи и да ли је одређена ствар непокретност и да ли су на њој конституисана права, коришћење или државина које су сагласно одредби члана 2. Закона предмет опорезивања.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје бесплатних акција стечених у поступку приватизације, као и могућност да се изврши повраћај наплаћеног пореза по том основу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-133/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Сагласно члану 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) капитални добитак, односно губитак представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Одредбама члана 73. ст. 1. и 2. ЗПДГ прописано је да се за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, а као уговорена, односно тржишна цена узима се цена без пореза на пренос апсолутних права.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. ЗПДГ).

Код хартија од вредности које је обвезник стекао, а којима се не тргује на тржишту капитала, набавном ценом из става 1. овог члана сматра се цена коју обвезник документује као стварно плаћену, односно, ако то не учини, њена номинална вредност, а ако је реч

о акцијама без номиналне вредности, сразмерни део нето имовине друштва у моменту стицања (став 7. члан 74. ЗПДГ).

Набавна цена из става 1. овог члана увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, сагласно члану 74. став 8. ЗПДГ.

Сагласно члану 76. ЗПДГ, опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак чини капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. тог закона.

Стопа пореза на капитални добитак износи 15% (члан 77. ЗПДГ).

Одредбом члана 100. тачка 2) ЗПДГ прописано је да се по решењу надлежног пореског органа утврђује и плаћа порез на капитални добитак.

Законом о приватизацији („Сл. гласник РС“, бр. 83/14, 46/15, 112/15 и 20/16—аутентично тумачење) одредбом члана 61. став 1. прописано је да се у субјекту приватизације са друштвеним капиталом који се приватизује моделом продаје капитала, део капитала преноси запосленима без накнаде у акцијама. Запосленима се сматрају држављани Републике Србије који су запослени или су раније били запослени у субјекту приватизације, запослени у контролном, односно зависном предузећу, ако је субјект приватизације зависно, односно контролно предузеће, као и лице које је пензионер, а раније је било запослено у субјекту приватизације. Субјект приватизације доноси одлуку о издавању акција без накнаде и јавним позивом обавештава запослене о томе (члан 62. став 1. тог закона).

Законом о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације („Сл. гласник РС“, бр. 123/07, 30/10, 115/14 и 112/15) уређује се остваривање права грађана на новчану накнаду по основу продаје акција или удела (у даљем тексту: новчана накнада) евидентираних у Приватизационом

регистру и пренос без накнаде акција предузећа и привредних друштава која су одређена овим законом (у даљем тексту: пренос акција), као и остваривање права запослених и бивших запослених у наведеним предузећима и привредним друштвима, на пренос без накнаде акција тих предузећа и привредних друштава (ст. 1. и 2. члан 1. тог закона).

Одредбом члана 2. став 1. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације прописано је да права у складу са овим законом остварују лица која испуњавају следеће услове:

1) да су навршила 18 година живота закључно са 31. децембром 2007. године и да су на дан стицања статуса носиоца права била уписана у бирачки списак надлежних општинских органа;

2) да су на дан ступања на снагу овог закона држављани Републике Србије;

3) да су на дан 30. јуна 2007. године имала пребивалиште на територији Републике Србије, односно статус привремено расељеног лица са Косова и Метохије;

4) да право на акције без накнаде нису на било који начин остварили, у целости или делимично, у складу са Законом о својинској трансформацији („Сл. гласник РС“, бр. 32/97 и 10/01) или Законом о приватизацији и

5) да су уписани у евиденцију носилаца права коју води министарство надлежно за послове приватизације, у складу са овим законом.

Лица из става 1. овог члана стичу статус носиоца права даном уписа у евиденцију носилаца права, у складу са овим законом и даном стицања статуса носиоца права губе право на стицање капитала без накнаде које имају запослени у субјекту приватизације у складу са Законом о приватизацији (ст. 2. и 3. члан 2. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације).

Одредбом члана 20. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације, прописано је да стицање бесплатних акција од стране носилаца права, као и прва продаја бесплатних акција од стране носилаца права, не подлеже плаћању пореза на приход грађана по било ком основу, као ни плаћању пореза на пренос апсолутних права.

Одредбама члана 10. ст. 1–3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да је порескоправни однос однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

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

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

У порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Сагласно наведеном, приход који физичко лице као запослени или бивши запослени у субјекту приватизације оствари по основу продаје акција које је стекло без накнаде у поступку приватизације тог привредног субјекта (а које се не сматрају акцијама стеченим сагласно закону којим се уређује право на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације), предмет је опорезивања порезом на доходак грађана по основу капиталног добитка.

С тим у вези, а имајући у виду да је приход који физичко лице оствари по основу продаје акција које је стекло без накнаде, предмет опорезивања у складу са ЗПДГ, порески обвезник нема право на повраћај уплаћеног пореза по том основу.

2. Обрачунавање и плаћање пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу новчане накнаде коју у случају престанка радног односа послодавац исплаћује запосленом који није искористио годишњи одмор

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1142/2016-04 од 18.5.2017. год.)

Према члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

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

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

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбама члана 68. ст. 1. и 4. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС), којим

је уређено стицање права на годишњи одмор, прописано је да запослени има право на годишњи одмор у складу са овим законом и да не може да се одрекне права на годишњи одмор, нити му се то право може ускратити или заменити новчаном накнадом, осим у случају престанка радног односа у складу са овим законом.

Сагласно члану 76. Закона о раду, у случају престанка радног односа, послодавац је дужан да запосленом који није искористио годишњи одмор у целини или делимично, исплати новчану накнаду уместо коришћења годишњег одмора, у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сразмерно броју дана неискоришћеног годишњег одмора, и та накнада има карактер накнаде штете.

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду прописано је да се зарада из члана 104. став 1. тог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (став 2. тог члана Закона о раду). Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду).

У мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, број: 011-00-721/2016-02 од 7. октобра 2016. године, наводи се: „Чланом 105. ст. 1–3. Закона, прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Под зарадом сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1–4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158.

овог закона. Према томе, имајући у виду наведено, новчана накнада због неискоришћеног годишњег одмора из члана 76. Закона о раду, има карактер зараде.“

Имајући у виду наведене законске одредбе и предметно мишљење Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, новчана накнада коју послодавац исплаћује запосленом који у току трајања радног односа није искористио (у целости или делимично) годишњи одмор, представља примање запосленог које има карактер зараде. На предметно примање запосленог, сагласно одредбама Закона и Закона о доприносима обрачунава се и плаћа порез на доходак грађана и доприноси за обавезно социјално осигурање по основу зараде, на основицу коју чини износ новчане накнаде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, сагласно члану 76. Закона о раду, као бруто категорије која у себи садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде.

3. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу солидарне помоћи запосленом у случају рођења детета која је као право запосленог регулисана колективним уговором код послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-111/2017-04 од 18.5.2017. год.)

Према члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у

поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 1. Закона).

Одредбом члана 18. став 1. тачка 5) Закона прописано је пореско ослобођење за примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице – до 37.252 динара (наведени неопорезиви износ је у примени од 1. фебруара 2017. године).

Остваривање права на солидарну помоћ ближе је уређено Правилником о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Сл. гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05, у даљем тексту: Правилник).

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да се зарада из члана 104. став 1. тог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом

и уговором о раду. Под зарадом сматра се зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (став 2. тог члана Закона о раду). Под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (став 3. члана 105. Закона о раду).

Сагласно члану 120. тачка 1) Закона о раду, општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ.

Сагласно наведеним законским одредбама, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи само за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице, уколико су испуњени услови из члана 18. став 1. тачка 5) Закона и чл. 10. и 11. Правилника. С тим у вези, у случају када послодавац врши давање запосленом које својим општим актом карактерише солидарном помоћи, у конкретном случају солидарна помоћ запосленом у случају рођења детета – у висини просечне зараде у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа управе надлежног за послове статистике, такво примање запосленог у целости има карактер зараде и предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараду.

Поред тога, како је одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима прописано да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа, као и да се према Закону о раду (члан 105. став 3. тог закона) под зарадом сматрају сва примања из радног односа, осим, поред осталог, солидарне помоћи као другог примања из члана 120. тачка 1) тог закона, сматрамо да у случају када послодавац врши предметно давање запосленом које по својој суштини одговара појму солидарне помоћи сагласно прописима којима се уређују радни односи, не

постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на примање по основу солидарне помоћи.

4. Обрачунавање и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на основу накнаде штете на име неисплаћених зарада код незаконитог престанка радног односа, утврђене правноснажном судском одлуком

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-112/2017-04 од 5.5.2017. год.)

Према наводима из дописа, у судском поступку који је вођен због поништења решења о престанку радног односа, правноснажном судском одлуком тужени – послодавац (школа) је обавезан да на име неисплаћених зарада запосленом (тужилац), почев од дана престанка радног односа па до дана када је вршено вештачење, исплати накнаду штете на име неисплаћених зарада, затезне камате, судских трошкова и трошкова адвоката. Како се даље наводи, у моменту добијања пресуде школа није била у могућности да средства утврђена у пресуди уплати у прописаном року, па је поверилац покренуо поступак принудног извршење и преко јавног извршитеља средства (целокупна накнада у висини коју је суд утврдио, а према усвојеном извештају судског вештака) са рачуна школе пренета су на текући рачун извршног повериоца. Даље се наводи да је школа након спроведених описаних радњи добила позив од стране заступника тужиоца (запослени који је водио судски спор) да у року од 15 дана уплати порез и доприносе на „сада исплаћене зараде“ и да поднесе пореску пријаву.

Чланом 9. став 1. тачка 9) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15,

у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату).

Накнада изгубљене зараде, која се на основу правноснажне судске одлуке исплаћује запосленом коме је незаконитом одлуком послодавца престао радни однос, у висини зараде коју би запослени остварио да је за спорни период радио код тог послодавца и остваривао права из радног односа, сагласно члану 13. Закона има порески третман зараде.

Порез на зараду обрачунава се и плаћа по одбитку, сагласно чл. 99. и 101. Закона, тако што за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује порез на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Послодавац је обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу за запослене и дужан је да доприносе обрачуна и уплати истовремено са исплатом зараде, односно разлике зараде, по прописима који важе у моменту исплате тих примања (члан 51. ст. 1. и 2. Закона о доприносима).

Одредбом члана 191. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да ако

суд у току поступка утврди да је запосленом престао радни однос без правног основа, на захтев запосленог, одлучиће да се запослени врати на рад, да му се исплати накнада штете и уплате припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио.

Сагласно ставу 2. тог члана закона, накнада штете утврђује се у висини изгубљене зараде која у себи садржи припадајући порез и доприносе у складу са законом, у коју не улази накнада за исхрану у току рада, регрес за коришћење годишњег одмора, бонуси, награде и друга примања по основу доприноса пословном успеху послодавца.

Накнада штете из става 1. члана 191. Закона о раду исплаћује се запосленом у висини изгубљене зараде, која је умањена за износ пореза и доприноса који се обрачунавају по основу зараде у складу са законом. Порез и доприноси за обавезно социјално осигурање за период у коме запослени није радио обрачунава се и плаћа на утврђени месечни износ изгубљене зараде из става 2. тог члана закона.

Законска затезна камата коју поред накнаде изгубљене зараде оствари запослени, а која у својој суштини превасходно представља накнаду штете у смислу чл. 277. и 278. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78 ... и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93 ... и 44/99), не подлеже плаћању пореза на доходак грађана.

Имајући у виду наводе из захтева, као и приложена документа, не може да се са сигурношћу определи да ли у предметном случају износ накнаде штете досуђен у висини изгубљене зараде у себи садржи припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање у складу са законом, односно да ли износ, који је по основу накнаде штете у висини изгубљене зараде у поступку извршења уплаћен извршном повериоцу, у себи садржи само „нето“ износ (изгубљене зараде) или износ садржи и припадајући порез и доприносе у складу са законом.

С тим у вези, уколико је у предметном случају у извршном поступку по основу накнаде штете за изгубљене зараде запосленом исплаћен износ који у себи не садржи припадајући порез и доприносе који се обрачунавају по основу зараде (тзв. нето зарада), послодавац је дужан да обрачуна и плати порез, као и доприносе за обавезно социјално осигурање на терет запосленог (из основице) и доприносе на терет послодавца (на основицу), и поднесе пореску пријаву.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли власник стана за који је обвезник пореза на имовину закупац (који је право закупа стекао у складу са законом којим је уређено становање, на период дужи од једне године или на неодређено време), има право да од надлежног органа добије податке на основу којих је утврђена пореска основица за тај стан, имајући у виду одредбе закона којим се уређују порески поступак и пореска администрација које уређују тајност података?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00045/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Одредбама члана 7. ст. 1–5. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тајним податком у пореском поступку (у даљем тексту: тајни податак), у смислу овог закона, сматра и чува као тајни податак:

1) сваки документ, информација, податак или друга чињеница о пореском обвезнику до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку;

2) подаци о техничким проналасцима или патентима, као и сви други подаци о технолошким поступцима које примењује порески обвезник, до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку.

Повреда тајног податка угрожава интерес пореских обвезника и јавни интерес Републике, који претежу над интересом

за приступ информацијама од јавног значаја које представљају тајни податак, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице по интересе заштићене овим законом.

Тајни податак дужна су да чувају сва службена лица и друга лица која учествују у пореском, прекршајном, предистражном и судском поступку.

Обавеза чувања тајног податка односи се и на лица из става 1. овог члана када им престане радни однос, односно својство у којем су дошли до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима из става 1. овог члана.

Обавеза чувања тајног податка је повређена ако се документи, чињенице, односно подаци из става 1. овог члана неовлашћено користе или објаве.

Обавеза чувања тајног податка није повређена:

- 1) радњом са којом се порески обвезник писмено сагласи;
- 2) ако се одређени документ, чињеница, односно податак не могу повезати са одређеним пореским обвезником;
- 3) ако се одређени документ, чињеница, односно податак износе током пореског, прекршајног, предистражног или судског поступка;
- 4) ако се ради о пореском идентификационом броју (у даљем тексту: ПИБ) пореског обвезника;
- 5) ако се одређени документ, чињеница, односно податак користе од стране надлежног органа у поступку откривања кривичних дела или прекршаја;
- 6) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, у складу са одредбама члана 157. овог закона, достављају овлашћеном лицу пореског органа стране државе у поступку размене информација и пружања правне помоћи;
- 7) ако се пореском јемцу омогући увид у податке о пореском обвезнику, битне за регулисање обавеза које проистичу из његовог односа према пореском обвезнику;

8) ако су одређени документ, чињеница, односно податак у вези са постојањем пореског дуга.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 4) ЗПППА прописано је да порески обвезник има право да се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране Пореске управе чувају као тајни податак и користе, односно чине доступним другим лицима, односно органима или организацијама, на начин уређен у члану 7. ЗПППА.

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

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

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

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

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

Одредбом члана 4. став 1. тачка 1) ЗПИ прописано је да је обвезник пореза на имовину правно и физичко лице које је на

непокретности на територији Републике Србије, између осталог, ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) ЗПИ.

Према томе, кад на стану на територији Републике Србије, поред права својине, није конституисано и неко од права које је предмет опорезивања сагласно члану 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину за тај стан плаћа се на право својине, а обвезник је ималац тог права. Кад је на стану на територији Републике Србије, поред права својине, конституисано и право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичког лица, у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време, порез на имовину плаћа се на то право (а не на право својине), а порески обвезник је закупац.

Решење о порезу на имовину утврђеном пореском обвезнику – физичком лицу (па и када је реч о закупцу стана из члана 2. став 1. тачка 2) ЗПИ као пореском обвезнику), између осталог, садржи пореску основицу.

Напомињемо да порески обвезник има право да се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране органа јединице локалне самоуправе надлежног за утврђивање пореза на имовину чувају као тајни податак и користе, односно чине доступним другим лицима у складу са начелом чувања тајног податка, прописаног чланом 7. ЗПППА.

2. Услови и чињенице који су битни за доношење одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-363/2017-04 од 31.5.2017. год.)

Одредбом члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–

исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

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

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

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

Одредбом члана 74. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

1) хипотека на непокретности пореског обвезника;

2) залога на покретним стварима пореског обвезника;

3) неопозива банкарска гаранција;

4) јемство другог лица које је власник имовине;

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

6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дуговоаног пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дуговоаног пореза из члана 73. став 3. овог закона, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. овог закона.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;

2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Одредбама члана 76. ст. 2–3. ЗПППА прописано је да, ако је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуговоаног пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуговоаног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене,

укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

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

Одредбом члана 2. Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник РС“ бр. 53/03, 61/04 и 71/05, у даљем тексту: Уредба) прописано је да плаћање дуга Пореска управа може да одложи пореском обвезнику ако дуг износи најмање, и то за:

- 1) физичко лице – 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;
- 2) предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;
- 3) средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Према томе, поступајући по захтеву за одлагање плаћања дугованог пореза, Пореска управа може одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, најдуже до 60 месеци, ако порески обвезник испуни услове прописане ЗПППА и Уредбом (односно пружањем доказа да плаћање дугованог пореза представља непримерено велико оптерећење, односно наноси битну економску штету пореском обвезнику), као и установљавања средства обезбеђења из ког ће Пореска управа најефикасније наплатити дуговани порез. Наведеном пореском обвезнику коме је у складу са одредбама ЗПППА плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50%

камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

С тим у вези, указујемо да Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује испуњеност прописаних услова и чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке у вези са правом пореског обвезника на одлагање плаћања дугованог пореза.

3. У ком поступку се утврђује престанак пореске обавезе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-770/2016-04 од 31.5.2017. год.)

Одредбама члана 23. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да пореска обавеза престаје:

- 1) наплатом пореза;
- 2) застарелошћу пореза;
- 3) отписом пореза;
- 4) на други законом прописани начин.

Неплаћена пореска обавеза пореског обвезника – правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкротством, престаје, осим ако је ради њене наплате уписано заложно право у јавним књигама или регистрима, односно ако је, поред пореског обвезника, друго лице одговорно за њено испуњење.

У случају из ст. 1. и 2. овог члана, Пореска управа доноси решење о престанку пореске обавезе (члан 23. став 3. ЗПППА).

Прематоме, пореска обавеза престаје наплатом, застарелошћу, отписом, као и на други законом прописани начин (примера ради, физичким уништењем непокретности као предмета опорезивања, смрћу физичког лица које нема наследнике и сл.). Такође, престаје и неплаћена пореска обавеза правног лица над којим је правоснажним решењем закључен стечајни поступак банкрутством (осим ако је ради њене наплате уписано заложно право у јавним књигама или регистрима, односно ако је, поред пореског обвезника, друго лице одговорно за њено испуњење).

С тим у вези, у наведеним случајевима, а по испуњењу прописаних услова, надлежни порески орган решењем констатује престанак пореске обавезе.

4. Обрачун камате у ситуацији када је пореском обвезнику одобрено одлагање плаћања дугованог пореза сагласно усвојеном плану реорганизације, па након тога Влада донесе Закључак да се доспела и неплаћена пореска потраживања конвертују у трајни улог Републике Србије у капитал предметног обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-107/2017-04 од 25.5.2017. год.)

Одредбом члана 67. став 4. тачка 3) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се, изузетно од одредби ст. 1–3. овог члана, пореска обавеза може намирити, између осталог, и конверзијом потраживања по основу пореза у трајни улог Републике у капиталу пореског обвезника, на начин и под условима које пропише Влада.

Одредбом члана 74а ЗПППА прописано је да, изузетно од члана 73. став 4. ЗПППА, надлежни орган може, на захтев пореског обвезника за давање сагласности на предложени план реорганизације у смислу закона којим се уређује стечај, дати сагласност за одлагање плаћања дугованог пореза, чије је измиривање саставни део тог плана, у једнаким ратама до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци.

Одредбама члана 75. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто. На дуговани порез и споредна пореска давања, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

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

Према одредби члана 78. став 1. тачка 3) ЗПППА, покретање поступка принудне наплате има за последицу, између осталог, увећање пореског дуга који у себи не садржи камату и који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате на који се обрачунава камата.

1. Сагласно наведеном, ако пореском обвезнику коме је одобрено одлагање плаћања дугованог пореза сагласно усвојеном плану реорганизације и ако је то одлагање на снази у моменту доношења Закључка Владе да се доспела и ненаплаћена пореска потраживања конвертују у трајни улог Републике Србије у капитал предметног обвезника, мишљења смо да се за време док траје одлагање плаћања дугованог пореза, обрачун камате врши по стопи

једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, сходно одредби члана 76. став 2. ЗПППА.

2. На увећање пореског дуга који у себи не садржи камату и који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате, обрачунава се камата у складу са одредбама члана 75. ЗПППА (по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто).

5. Поступање Пореске управе код утврђивања пореза на пренос апсолутних права на пренос без накнаде удела у правном лицу по основу уговора закљученог 2012. године, односно на пренос уз накнаду права својине на непокретности (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00200/2017-04 од 24.5.2017. год.)

Одредбом члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство (члан 54. став 1. ЗПППА).

Према одредби члана 14. став 6. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), од опорезивања порезом

на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон удела у правном лицу и хартија од вредности.

Сагласно члану 5. став 1. и члану 24. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 5/09), пренос удела у правном лицу по основу уговора или другог акта закљученог од 30. јануара 2009. године, односно по основу одлуке суда која је постала правоснажна од 30. јануара 2009. године, није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон.

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: Закон), која је била у примени од 1.1.2011. године до 30.5.2013. године, порез на пренос апсолутних права плаћао 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, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног;
- права коришћења грађевинског земљишта;
- права на експроприсаној непокретности, ако се експропријација врши ради изградње стамбених или привредних објеката.

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објеката (члан 23. став 2. Закона).

Према одредби члана 24. тачка 1) Закона, која је била у примени од 30.1.2009. године до 30.5.2013. године, преносом уз накнаду, у смислу члана 23. овог закона, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. овог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

Према одредби члана 24а став 1. Закона, која је била у примени од 1.1.2011. године до 30.5.2013. године, преносом уз накнаду, у смислу тог закона, не сматра се пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Одредбом члана 23. став 1. тачка 1) ЗПИ прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. овог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног, односно другог надлежног органа са јавним овлашћењем (члан 24. тачка 1) ЗПИ).

Одредбом члана 24а прописана су изузимања од опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

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

Према томе, пренос без накнаде удела у правном лицу који је извршен по основу уговора закљученог у 2012. години, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, нити порезом на наслеђе и поклон.

Пренос права својине на непокретности који уз накнаду, по основу закљученог уговора, врши физичко лице које није обвезник пореза на додату вредност, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Такође, пренос права својине на непокретности који се врши по основу правоснажне судске одлуке којом се раскида раније закључени уговор о продаји – преносу уз накнаду права својине на

непокретности који је у претежном делу или у потпуности извршен, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права – под условом да тај пренос не подлеже плаћању пореза на додату вредност (у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност).

У сваком конкретном случају утврђивања пореза на наслеђе и поклон, односно пореза на пренос апсолутних права, надлежни порески орган утврђује шта је предмет преноса (на пример, удели у правном лицу, право својине на непокретности и др.), односно да ли је реч о преносу који је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон или порезом на пренос апсолутних права. Ако је реч о преносу који је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон или порезом на пренос апсолутних права, порески орган предузима законом прописане радње којима установљава постојање појединачне пореске обавезе и решењем одређује пореског обвезника, пореску основицу и износ пореске обавезе.

Напомињемо да против коначног решења којим је одбијена жалба обвезника уложена против решења о утврђивању пореза на пренос апсолутних права, обвезник може покренути управни спор. Поднета тужба не одлаже извршење решења.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва у коме није засновао радни однос али је уписан у регистар привредних субјеката као директор привредног друштва, а истовремено је у радном односу код другог послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-412/2017-04 од 29.5.2017. год.)

Према одредби члана 6. тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да оснивач, односно члан привредног друштва осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом (члан 12. став 1. Закона о доприносима)

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва је најмање најнижа месечна основица из члана 37. овог закона (члан 23. став 1. Закона о доприносима).

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

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

Дакле, имајући у виду наведене одредбе закона, физичко лице – оснивач привредног друштва који у њему ради као директор, без заснивања радног односа, и уписан је у регистар надлежне организације као лице које обавља пословодствена овлашћења и послове управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава, а истовремено је у радном односу код другог послодавца, обвезник је доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање (допринос на здравствено осигурање не плаћа јер је осигуран по другом основу – као запослени по основу радног односа код другог послодавца). Околност да физичко лице у конкретном случају не остварује накнаду за свој рад као директор, није од значаја за постојање обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање. Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва је најмање најнижа месечна основица из члана 37. Закона о доприносима.

2. Плаћање доприноса за обавезно здравствено осигурање за лице које је у радном односу, а истовремено је и корисник старосне пензије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-208/2017-04 од 18.5.2017. год.)

Према одредби члана 6. тачка 2) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 и 112/15) обвезник обрачунавања, односно плаћања доприноса је осигураник и послодавац, односно други исплатилац прихода који је дужан да обрачуна, односно плати допринос у своје име и у своју корист или у своје име, а у корист осигураника.

Осигураник је физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања (тачка 3) члан 6. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Запослени је осигураник – физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе (тачка 4) члан 6. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Послодавац је правно, односно физичко лице или други правни субјекат које је обвезник доприноса, обвезник обрачунавања и плаћања доприноса за запослене, лица која обављају привремене и повремене послове и за изабрана, именована и постављена лица која остварују разлику зараде, односно плате (тачка 10) члан 6. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу за запослене, изабрана, именована и постављена лица и лица која обављају привремене и повремене послове је послодавац

(члан 51. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Осигураници на обавезно здравствено осигурање су физичка лица која су обавезно осигурана у складу са овим законом, и то: лица у радном односу, односно запослена у привредном друштву, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине, као и код физичких лица (у даљем тексту: запослени), као и корисници пензије и права на новчане накнаде који су ова права остварили према прописима о пензијском и инвалидском осигурању, сагласно одредбама члана 17. став 1. тач. 1) и 22) Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 107/05, 109/05–исправка, 57/11, 110/12–УС, 119/12, 99/14, 123/14, 126/14–УС, 106/15 и 10/16–др. закон).

Одредбом члана 21. став 1. Закона о здравственом осигурању, прописано је да ако осигураник из члана 17. овог закона испуњава услове за стицање својства осигураника по више основа осигурања, приоритетни основ осигурања, који искључује друге основе осигурања, утврђује се по следећим приоритетима:

1) осигурање по основу запослења или пензије (члан 17. став 1. тач. 1) до 12) и 22) до 23) овог закона);

2) осигурање по основу оснивања привредних друштава, по основу предузетништва, односно по основу самосталног обављања делатности (члан 17. став 1. тач. 17) до 20) овог закона);

3) осигурање по основу бављења пољопривредом (члан 17. став 1. тачка 21) овог закона);

4) осигурање по основу других прописаних основа осигурања (члан 17. став 1. тач. 13) до 16), 24) и 25) овог закона).

Лице које испуњава услов за стицање својства осигураника из члана 17. став 1. тач. 1) до 12), тач. 17) до 20), као и тач. 22) и 23) овог закона, по више основа осигурања, дужно је да изабере један од основа осигурања по коме ће бити здравствено осигурано,

односно по коме ће остваривати права из обавезног здравственог осигурања (став 2. тог члана закона).

Одредбом члана 21. став 3. Закона о здравственом осигурању, прописано је да осигураници из става 1. овог члана права из обавезног здравственог осигурања остварују према приоритетно утврђеном основу осигурања.

Према Инструкцији коју је донео министар здравља, број: 011-00-142/2012-20 од 7. августа 2012. године, која се односи на тумачење појединих одредаба Закона о здравственом осигурању, у делу под бројем 2. наводи се да је дата „могућност лицима која су у моменту заснивања радног односа, уједно и корисници пензије, на основу чега испуњавају услове за осигурање и стицање својства осигураника по два основа, и то по основу радног односа из члана 17. став 1. тачка 1), као и по основу остварене пензије из члана 17. став 1. тач. 22) Закона – да изаберу један од два напред наведена основа осигурања. На тај начин избором пречег основа осигурања они се опредељују и за садржај и обим права по основу једног или другог основа осигурања“.

Имајући у виду наведене законске одредбе као и Инструкцију министра здравља, послодавац је обвезник обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање за запосленог – обвезника према Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање, који је осигураник – физичко лице које је обавезно осигурано по основу запослења према закону којим се уређује обавезно здравствено осигурање.

Обавеза послодавца да обрачунава и плаћа допринос за здравствено осигурање за наведено физичко лице (које је у радном односу, а истовремено је и корисник старосне пензије) у конкретном случају постоји уколико је лице у складу са прописима који уређују здравствено осигурање као основ осигурања изабрало осигурање по основу радног односа.

3. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговора о стручном оспособљавању, који послодавац закључи са физичким лицем, у случају када је уговорена новчана накнада

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-224/2017-04 од 18.5.2017. год.)

Одредбом члана 6. тачка 9а) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗДОСО) прописано је да је лице на стручном оспособљавању и усавршавању физичко лице које, у складу са законом којим се уређује рад, обавља рад по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању или другог уговора, без заснивања радног односа.

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

За лица на стручном оспособљавању и усавршавању обрачунавају се и плаћају допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и допринос за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, а обвезник доприноса је послодавац у складу са законом који уређује рад (члан 11. тачка 4а) ЗДОСО).

Основица доприноса за обвезнике из члана 11. овог закона за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на

раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом је најнижа месечна основица доприноса, односно уговорена накнада ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса (члан 35. ЗДОСО).

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

Према члану 47. ЗДОСО, стопе доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, односно за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом, јесу:

- 1) за пензијско и инвалидско осигурање – 4%;
- 2) за здравствено осигурање – 2%.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 15) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону. Основица пореза на други приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Одредбом члана 201. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да уговор о стручном оспособљавању може да се закључи, ради обављања приправничког стажа, односно полагања стручног испита, кад је то законом, односно правилником предвиђено као посебан услов за самосталан рад у струци. Послодавац може лицу на стручном оспособљавању или усавршавању да обезбеди новчану накнаду и друга права, у складу са законом, општим актом или уговором о стручном оспособљавању и усавршавању, а наведена

новчана накнада не сматра се зарадом у смислу тог закона (ст. 3. и 4. Закона о раду).

Према одредби члана 17. став 1. тачка 16) Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 107/05, 109/05–исправка, 57/11, 110/12–УС, 119/12, 55/13–УС, 99/14, 123/14, 126/14–УС, 106/15 и 10/16–др. закон) осигураници тј. физичка лица која су обавезно осигурана у складу са овим законом су лица која обављају послове по основу уговора о делу, по основу ауторског уговора, по основу уговора о породичном смештају према прописима о социјалној заштити, као и по основу других уговора код којих се за извршен посао остварује накнада (у даљем тексту: уговорена накнада). Одредбом члана 28. тачка 2) тог закона прописано је да права из обавезног здравственог осигурања утврђена тим законом, само у случају настанка повреде на раду или професионалне болести обезбеђују се лицима која, у складу са законом, обављају одређене послове за које не примају зараду, односно уговорену накнаду (на основу уговора о волонтерском раду).

Имајући у виду наведено, када сагласно Закону о раду послодавац закључи уговор о стручном оспособљавању са одређеним лицем које по основу тог уговора остварује уговорену накнаду за свој рад, обрачунава се и плаћа допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести по стопи од 4% која се примењује на уговорену накнаду ако је виша од најниже месечне основице доприноса, као и допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,3% која се примењује на опорезиви приход по основу уговорене накнаде (брuto приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, према члану 85. ЗПДГ).

РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

1. Да ли Републички геодетски завод треба бесплатно да доставља органима јединице локалне самоуправе надлежним за издавање грађевинске и употребне дозволе копије плана и листове непокретности који су им потребни за вођење управног поступка?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-3642/2016-04 од 29.5.2017. год.)

Издавање копије плана и листа непокретности су послови Републичког геодетског завода за које се плаћа такса прописана Законом о државном премеру и катастру („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 96/15) и Правилником о висини таксе за пружање услуга Републичког геодетског завода („Сл. гласник РС“, бр. 116/13 35/16).

Напомињемо да је Министарство финансија, Сектор за фискални систем, између осталог, стручни обрађивач Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др. закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон), при чему указујемо да Законом није прописана такса за издавање копије плана, нити такса за издавање листа непокретности, имајући у виду да се не ради о републичкој административној такси, већ о такси за јавну услугу коју пружа Републички геодетски завод.

Сходно наведеном, а узимајући у обзир да је такса за издавање копије плана и такса за издавање листа непокретности, као и ослобођење од плаћања истих уређено Законом о државном премеру и катастру и Правилником о висини таксе за пружање услуга Републичког геодетског завода, питање ослобођења од плаћања предметних такси није у надлежности овог министарства.

2. Да ли има законског основа да се ученици Школе за бродарство, бродоградњу и хидроградњу из Београда и Саобраћајне школе „Пинки” из Новог Сада ослободе плаћања таксе за полагање стручних испита који су им неопходни за прво укрцавање на бродове ради обављања практичне наставе у складу са Законом о пловидби и лукама на унутрашњим водама?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01371/2017-04 од 19.5.2017. год.)

Одредбом члана 2. ст. 1. и 2. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

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

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

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

Тарифним бројем 153. тачка 7) Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев за полагање испита за звање у унутрашњој пловидби, у износу од 1.140 динара.

У решењу, исправи, документу или писменом, који се издаје без плаћања таксе, мора се означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе (члана 22. став 1. Закона).

Према одредбама члана 132. ст. 2, 4. и 5. Закона о пловидби и лукама на унутрашњим водама („Сл. гласник РС“, бр. 73/10, 121/12, 18/15, 96/15, 92/16 и 104/16), звање чланова посаде брода стиче се полагањем стручног испита за одређено звање, а доказује се овлашћењем за вршење послова на броду. Трошкове полагања стручног испита сноси лице које полаже стручни испит, које уплаћује на рачун прописан за јавне приходе буџета. Висину трошкова из става 4. тог члана утврђује министар, уз сагласност министра надлежног за послове финансија.

Одредбом члана 6. Правилника о звањима, условима за стицање звања и овлашћењима чланова посаде бродова трговачке морнарице („Сл. гласник РС“, бр. 64/12, 99/15 и 3/17) прописано је да бродарац који се први пут укрцава на брод, као и бродарац који се укрцава у својству приправника треба да познаје вештину пливања и да положи посебан испит о поступцима у случају опасности на броду (спречавање незгоде на броду, противпожарна заштита и пружање прве медицинске помоћи на броду).

Према одредби члана 1. Правилника о висини трошкова полагања стручног испита за стицање звања чланова посаде бродова трговачке морнарице („Сл. гласник РС“, бр. 98/13), који је донет на основу члана 132. Закона о пловидби и лукама на унутрашњим водама, прописано је да се тим правилником утврђује висина трошкова полагања стручног испита за стицање звања чланова посаде бродова трговачке морнарице, а одредбом члана 2. прописана је висина трошкова из члана 1. тог правилника, између осталог, и за поступање у случају опасности на броду.

Сходно наведеном, по питању да се ученици Школе за бродарство, бродоградњу и хидроградњу из Београда и Саобраћајне школе „Пинки” из Новог Сада ослободе плаћања трошкова полагања стручног испита о поступцима у случају опасности на броду, који су уређени Законом о пловидби и лукама на унутрашњим водама и подзаконским актима донетим на основу тог закона, надлежно је министарство које је стручни обрађивач тог закона.

Поред тога, по питању ослобођења од плаћања републичке административне таксе прописане Тарифним бројем 153. тачка 7) Одељка А Тарифе, за захтев за полагање испита за звање у унутрашњој пловидби плаћа се такса, осим у случају прописаном у члану 19. тачка 7) Закона, за списе и радње у вези са предшколским и школским васпитањем и образовањем, образовањем студената, стручним усавршавањем, односно преквалификацијом.

3. Плаћања административне таксе за подношење захтева за издавање оружног листа из категорије Б

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00060/2016-04 од 5.5.2017. год.)

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује

органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

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

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

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

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

Тарифним бројем 33. тач. 1) и 2) Одељка А Тарифе прописано је да се за захтев за издавање оружног листа за оружје са олученим цевима плаћа такса у износу од 5.380 динара, односно за захтев за издавање оружног листа за оружје са неолученим цевима у износу од 2.570 динара.

Одредбама члана 1. Закона о оружју и муницији („Сл. гласник РС“, бр. 20/15), који се примењује од 5. марта 2016. године, прописано је да се тим законом уређује набављање, држање, ношење, колекционарство, поправљање, преправљање, промет, посредништво и превоз оружја и муниције.

Одредбама члана 10. став 1. Закона о оружју и муницији прописане су исправе које у смислу тог закона издаје надлежни орган, између осталог и оружни лист, а ставом 2. тог члана прописано је да се за издавање исправа из става 1. тог члана, како и за обрасце, друге списе и радње органа државне управе у поступцима по том закону

наплаћује такса у смислу прописа којима је уређен буџетски систем.

Према одредби члана 50. став 1. Закона о оружју и муницији, физичка лица која су поседовала оружне листове и дозволе за ношење оружја за личну безбедност, као и правна лица и предузетници који су поседовали одобрења за држање оружја, издата по закону који је важио до дана почетка примене овог закона, дужни су да у року од три године од дана почетка примене овог закона поднесу захтев за издавање исправе, заједно са уверењем о здравственој способности за држање и ношење оружја у складу са овим законом.

Имајући у виду да је Министарство унутрашњих послова стручни обрађивач Закона о оружју и муницији, Министарство финансија је том министарству као претходно питање поставило тумачење и примену одредаба члана 50. Закона о оружју и муницији, у смислу да ли се ради о замени оружног листа (усаглашавање са новим законом) или се ради о новом послу (издавању новог оружног листа) од стране надлежног министарства, сходно том закону. С тим у вези, Министарство унутрашњих послова је доставило следеће обавештење: „Члан 50. став 1. Закона прописује обавезу физичких лица која су поседовала оружне листове издате сагласно одредбама претходног Закона о оружју и муницији, да поднесу захтев за издавање исправе. Будући да се приликом издавања оружног листа за оружје из категорије Б спроводи прописани поступак, односно проверава испуњеност услова прописаних чланом 11. Закона, наплаћује се такса за захтев за издавање оружног листа утврђена Тарифним бројем 33. Тарифе републичких административних такси“.

Сходно претходно наведеном, а узимајући у обзир мишљење Министарства унутрашњих послова, при подношењу захтева надлежном органу за издавање исправе, у конкретном случају оружног листа за оружје из категорије Б, плаћа се републичка административна такса прописана Тарифним бројем 33. Одељка А Тарифе.

АКЦИЗЕ

1. Остваривање права на ослобођење од плаћања акцизе при увозу акцизних производа које представљају сировину за производњу полипропилена, процесом фракционе дестилације и полимеризације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-0006/2017-04 од 30.5.2017. год.)

Одредбом члана 3. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да обавеза по основу акцизе настаје када су акцизни производи произведени у Републици Србији, односно увезени у Републику Србију, а увезеним акцизним производима сматрају се акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Одредбом члана 21а ст. 1. и 2. Закона прописано је да обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа, настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина, а акцизу обрачунава надлежни царински орган.

Према члану 12. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) акциза се не обрачунава и не плаћа до 31. децембра 2017. године када се течни нафтни гас (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 12 11 00 до 2711 19 00 00) и остали деривате нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2710 12 11 00, 2710 12 15 00, 2710 12 21 00, 2710 12 25 00, 2710 12 90 00, 2710 19 11 00, 2710 19 15 00, 2710 19 29 00, 2710 19 31 00, 2710

19 35 00, 2710 19 99 00, 2710 20 90 19 и 2710 20 90 99), користе као сировина и енергенти у процесима фракционе дестилације ради даље полимеризације, парног крековања и екстракције бутадиена, као и на производе који се добијају из процеса фракционе дестилације ради даље полимеризације, парног крековања, екстракције бутадиена и производње МТВЕ (Metil Tercijalni Butil Etar).

Сагласно наведеним одредбама Закона, на увезене деривате нафте (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 14 00 00) обрачунава се и плаћа акциза, осим у случају када се наведени деривати нафте увозе за сврхе за које је прописано ослобођење од плаћања акцизе.

У конкретном случају, како се наводи у предметном допису, привредно друштво А увезло је пропан пропилен фракцију, дериват нафте (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 14 00 00), који према наводима из дописа Царинарнице Нови Сад 01. број Д-468/1 од 1.2.2017. године, представља сировину за производњу полипропилена процесом фракционе дестилације. Како наведено привредно друштво не поседује погоне за производњу полипропилена процесом фракционе дестилације, склопило је Уговор о доради пропилен са предузећем Б, које поседује постројења за наведене поступке добијања полипропилена и исто врши дораду пропилен хемијске чистоће и пропан-пропиленске фракције у власништву Наручиоца (привредног друштва А) и производњу полипропилена у име и за рачун Наручиоца. Такође, у допису се наводи да је привредно друштво А приложио царинским органима Изјаву о крајњој намени робе, у којој изјављује да исту користи као сировину у процесу фракционе дестилације ради даље полимеризације и производње полипропилена у постројењу привредног друштва Б.

Према томе, привредно друштво А које је предметне деривате нафте (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2711 14 00 00) увезло, а чија дорада се врши у складу са наведеним уговором од стране привредног друштва Б у име и за рачун привредног друштва

А, нема право на ослобођење од плаћања акцизе на увезени дериват нафте, имајући у виду да нису испуњени услови прописани Законом, због чега приликом увоза настаје обавеза по основу акцизе, коју обрачунава надлежни царински орган.

2. Остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте који се користе у транспортне сврхе за превоз ствари за сопствене потребе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00994/2016-04 од 30.5.2017. год.)

Одредбом члана 39а став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да купац – крајњи корисник који деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) овог закона, користи за транспортне сврхе, односно за грејање, може остварити рефакцију плаћене акцизе на те деривате нафте, биогорива и биотечности, под условом да те деривате нафте, биогорива и биотечности набавља од увозника, односно произвођача, да је на те деривате нафте, биогорива и биотечности увозник, односно произвођач платио прописани износ акцизе, да је купац – крајњи корисник платио рачун у коме је исказан обрачунати износ акцизе, а када се ови деривати нафте, биогорива и биотечности продају купцу – крајњем кориснику преко овлашћеног дистрибутера тих деривата нафте, биогорива и биотечности, купац – крајњи корисник остварује право на рефакцију плаћене акцизе под условом да поседује фискални исечак, односно рачун да је платио те деривате нафте, биогорива и биотечности. Сходно ставу

3. наведеног члана Закона, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које се бави превозом лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе и за грејање („Сл. гласник РС“, бр. 112/12, 38/13, 93/13 и 111/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, може да оствари купац – крајњи корисник који наведене деривате нафте, биогорива и биотечности користи за транспортне сврхе и за грејање.

Према ставу 2. тачка 1) наведеног члана Правилника, рефакција плаћене акцизе остварује се у зависности од намене за које се деривати нафте, биогорива и биотечности користе, и то за гасна уља, течни нафтни гас и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, која се користе као моторно гориво за транспортне сврхе, остварује лице које обавља делатност превоза лица и ствари у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и произвођач, односно увозник истих када их користи за сопствене потребе у транспортне сврхе.

Према члану 5. став 1. Правилника прописано је, између осталог, да лице из члана 2. став 2. тачка 1) овог правилника може да оствари рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биогорива из члана 9. став 1. тач. 3), 5) и 7) Закона, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе ако обавља делатности јавног превоза лица и ствари у домаћем и међународном друмском саобраћају, укључујући и превоз за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује друмски превоз лица и ствари, као и ако поседује решење о испуњености услова за отпочињање и обављање јавног

превоза лица, односно ствари у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или уверење о оспособљености за обављање међународног јавног превоза у друмском саобраћају издато од министарства надлежног за послове саобраћаја или одобрење надлежног органа локалне самоуправе за обављање ауто такси превоза путника.

Ставом 4. наведеног члана Правилника, прописано је да се под сопственим превозом у смислу става 1. тачка 1) и става 3. овог члана подразумева превоз производа, односно робе од производног погона (производног објекта), односно царинског прелаза до складишта, као и превоз од складишта до продајних објеката.

Како се превоз за сопствене потребе, између осталог, уређује у смислу Закона о превозу у друмском саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 66/01, 61/05, 91/05, 62/06, 31/11 и 68/15–др. закони), односно Закона о превозу терета у друмском саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 68/15), као претходно питање код остваривања права на рефакцију плаћене акцизе, када се деривати нафте и биогорива користе као моторно гориво за транспортне сврхе за превоз за сопствени потребе, Министарство финансија је затражило мишљење надлежног министарства грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре о примени прописа којим се уређује предметна материја, тј. превоз за сопствене потребе, о чему је надлежно министарство доставило мишљење дописом број 011-00-00192/2017-03 од 27. априла 2017. године.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект А, који се бави прерадом житарица, а који у свом власништву поседује четири возила која користи за транспортне сврхе за превоз ствари за сопствене потребе, право на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, који се као моторно гориво користе за транспортне сврхе за превоз ствари за сопствене потребе, може да оствари уколико испуњава услове прописне Правилником, између осталог, уколико обавља превоз ствари за сопствене потребе, у складу са прописима којима се уређује превоз у друмском саобраћају, при

чему напомињемо да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање.

Када је реч о застарелости права на рефакцију плаћене акцизе, напомињемо да крајњи рок за подношење захтева за рефакцију није прописан Законом, па се крајњим роком сматра рок застарелости права на повраћај и рефакцију односно рефундацију, пореза и споредних пореских давања који, према члану 114а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 108/16), износи пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на рефакцију почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на рефакцију плаћене акцизе.

Ф И С К А Л Н Е К А С Е

1. Обавеза и начин отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе у случају када се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка од стране купца који не поседује оригинални фискални исечак

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-00185/2017-04 од 25.5.2017. год.)

Сагласно члану 19. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), грешке током евидентирања промета преко фискалне касе могу се исправити до тренутка давања команде фискалној каси за штампање фискалног исечка. Грешке у евидентирању промета преко фискалне касе које нису отклоњене до тренутка давања команде фискалној каси за штампање фискалног исечка могу се исправљати само ако се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка. Грешком у евидентирању промета, у смислу овог закона, не сматра се сторнирање свих евидентираних добара, односно пружених услуга преко фискалне касе пре штампања фискалног исечка, које је забележено на контролној траци фискалне касе (фискални исечак без промета).

Чланом 5. Правилника о садржини и начину евидентирања промета издавањем фискалног рачуна, начину отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе и о садржини и вођењу књиге дневних извештаја („Сл. гласник РС“, бр. 140/04, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се отклањање грешке у евидентирању промета добара преко фискалне касе које нису отклоњене до тренутка давања команде фискалној каси за штампање фискалног исечка могу исправљати само ако се добро враћа или на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка, односно фискалног рачуна. Исправка се врши на Обрасцу НИ – Налог за исправку.

Чланом 6. наведеног Правилника прописано је да се исправка на Обрасцу НИ врши само на основу оригиналног фискалног исечка, односно фискалног рачуна, на којем је евидентиран промет конкретног добра које се враћа или се на други начин врши рекламација тог добра.

У складу са чланом 8. поменутог Правилника, ако је појединачна вредност или укупна вредност купљених добара која се враћају или рекламирају већа од 500 динара, у Образац НИ се обавезно уписује штампаним словима име и презиме купца, његов ЈМБГ, а купац је дужан да се својеручно потпише. У овом случају, ако у Образац НИ није уписано име и презиме купца, његов ЈМБГ и својеручни потпис купца, Образац НИ је неважећи, односно не прихвата се у поступку контроле као валидан документ. За добра

која се враћају или на други начин рекламирају, а чија је појединачна вредност или укупна вредност мања од 500 динара, подаци о купцу и његов својеручни потпис нису потребни.

У складу са претходно наведеним одредбама Закона и Правилника, исправка грешке у евидентирању промета у случају када се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка, може се исправљати на прописаном Обрасцу НИ, с тим што се исправка на Обрасцу НИ врши само на основу оригиналног фискалног исечка, односно фискалног рачуна, на којем је евидентиран промет конкретног добра које се враћа или се на други начин врши рекламација тог добра.

Према томе, исправка грешке у евидентирању промета на Обрасцу НИ врши се само на основу оригиналног фискалног исечка, односно фискалног рачуна, на којем је евидентиран промет конкретног добра које се враћа или се на други начин врши рекламација тог добра.

Када је у питању попуњавање Обрасца НИ у случају оправдане рекламације од стране купца који не поседује оригинални фискални исечак, као што се наводи у допису, мишљења смо да се под оригиналним фискалним исечком, односно фискалним рачуном сматра и фискални исечак сачуван на контролној траци фискалне касе, као и примерак фискалног рачуна који поседује продавац у својој евиденцији, тако да се на основу тих докумената може вршити попуњавање налога за исправку.

С тим у вези, фискални исечак, односно копија фискалног исечка сачуваног на контролној траци продавца или фискални рачун, односно фискални рачун сачуван од стране продавца служи као доказ да је рекламирана роба купљена код продавца где се врши рекламација добра. То значи да купац који поседује оригинални фискални исечак може исти задржати после давања на увид приликом попуњавања Обрасца НИ – Налога за исправку, и самим тим ако је на истом евидентиран промет више артикала купац је у могућности да рекламира и други артикал, односно добро које је евидентирано на фискалном исечку, с обзиром на то да Законом и Правилником није прописано да се, приликом рекламације добра и попуњавања Обрасца НИ, оригинални фискални исечак или фискални рачун, на основу којег се врши исправка евидентираног промета, задржава од стране продавца.

Такође напомињемо да за добра која се враћају или на други начин рекламирају, а чија је појединачна вредност или укупна вредност већа од 500 динара, продавац је дужан да попуни податке прописане чланом 8. Правилника како би Образац НИ био исправан.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Начин евидентирања отпуста дуга у пословним књигама пореског обвезника и примена Међународног рачуноводственог стандарда (МРС) 20: Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-96/2017-16 од 29.5.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву, између осталог, је наведено следеће:

- у складу са Закључком Владе РС државни повериоци су отписали дуговања предметном привредном друштву и то привредно друштво је успешно приватизовано 11. јануара 2016. године;
- сходно финансијским извештајима за 2016. годину овог привредног друштва, извршен је отпис дуговања у износу од 567.470.000,00 динара према државним повериоцима, што представља 50% укупних дуговања. Преосталих 50% дуговања није било могуће физички извршити услед браде Записничког

утврђивања ових дуговања са Пореском управом РС и тај део дуга ће бити евидентиран приликом састављања финансијских извештаја за 2017. годину;

- проблем који се појавио јесте на који начин би требало евидентирати наведени отпуст дуга, с обзиром да би, уколико се исти евидентира као приход, за последицу могао имати нереално увећање опорезивих прихода и исказивање добити, и сходно, обавезу плаћања пореза на добит применом стопе од 15%.

Овим путем указујемо на примену МРС 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*, где су дефинисана државна давања која представљају помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета. Она искључују оне облике државне помоћи који се не могу у разумној мери вредносно исказати, као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.

Према параграфу 20. МРС 20, државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке ентитету са којом нису повезани будући трошкови признаје се у Билансу успеха периода у којем се прима.

У складу са овим стандардом, постоје два општа приступа рачуноводству државних давања: капитални приступ, према коме се давање признаје ван биланса успеха и приходни приступ, према коме се давање признаје у билансу успеха током једног или више периода. Указујемо да у конкретном случају, према нашем мишљењу, не би било могуће применити капитални приступ, с обзиром да нема основа да се наведени отпуст дуга евидентира кроз Биланс стања, као нека врста капитала (поставља се питање који би то капитал могао бити) или резерви (нема основа јер се резерве пре свега формирају из добити у складу законом).

Имајући у виду наведено, а пре свега информације из предметног захтева, сматрамо да нису испуњени сви услови да би се наведени отпуст дуга могао сматрати државном помоћи у смислу МРС 20, односно овакав вид отпуста дуга (где су државни повериоци отписали дуговања предметном привредном друштву) није предмет регулисања овог стандарда. Додатно напомињемо да у предметном захтеву није наведено на који начин је ово привредно друштво евидентирало пословне промене у вези са отпустом дуга приликом састављања извештаја за статистичке и друге потребе за 2016. годину.

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

2. На који начин би требало рачуноводствено евидентирати откуп дисконтованих потраживања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-332/2017-16 од 26.5.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских

извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

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

Према подацима из предметног захтева, наведено је следеће:

- друштво „X“ намерава да откупи два потраживања од банке по дисконтованој цени од ЕУР 10.000.000,00, која су у пословним књигама банке, пре дисконта по којем су продата, евидентирана у износу од ЕУР 18.000.000,00;

- дужник друштва „X“ би по откупљеним потраживањима основао ново привредно друштво у које би у виду капитала унело своју комплетну имовину. Након оснивања новог привредног друштва и по уносу комплетне имовине дужник друштва „X“ би по откупљеним потраживањима део у висини од 77% пренео на друштво „X“ (уз закључивање уговора у купопродаји удела);

- као купопродајна цена удела утврђује се вредност откупљеног потраживања уз обавезу друштва да доплати износ од ЕУР 6.500.000,00, чиме је укупна вредност удела дефинисана у износу од ЕУР 16.500.000,00;

- дужник је признао откупљена потраживања у висини по којој су она откупљена и иста представљају сразмерну вредност удела од укупних 77% (извршена процена овлашћеног проценитеља).

У складу са захтевима МРС 39: *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*, који уређује рачуноводствено обухватање основних финансијских инструмената, зајмови (кредити) и

потраживања су недериватна финансијска средства са фиксним или одредивим исплатама која нису котирана на активном тржишту осим:

(а) средства која ентитет намерава да прода одмах или у кратком року и која би онда била класификована као средства која се држе ради трговања и она која ентитет после почетног признавања назначи по фер вредности кроз биланс успеха;

(б) она која ентитет после почетног признавања назначи као расположива за продају; или

(ц) она за која ималац не може у значајној мери повратити своју целокупну почетну инвестицију, осим ако то није због погоршања кредита, и која ће бити класификована као расположива за продају.

Параграфом 43. МРС 39, прописано је да при почетном признавању финансијског средства или финансијске обавезе, ентитет треба да их одмерава по њиховој фер вредности увећаној, у случају финансијског средства или финансијске обавезе који се не одмеравају по фер вредности са променама фер вредности кроз биланс успеха, за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању или емитовању финансијског средства или финансијске обавезе.

Када је реч о накнадном одмеравању тј. процењивању на дан састављања финансијских извештаја, прописано је да дужнички инструменти (у које спадају и откупљена потраживања) који испуњавају услове из дефиниције зајмова и потраживања, треба да се одмеравају по амортизованој вредности коришћењем метода ефективне камате.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да би откупљена потраживања правно лице које је извршило њихов откуп приликом почетног признавања (укњижавања) требало да евидентира по откупној, а истовремено процењеној, цени (ЕУР 10.000.000,00), увећаној за трансакционе трошкове (овера уговора, адвокатски

трошкови и сл.), а не по номиналној вредности потраживања (ЕУР 18.000.000,00). Евидентирање оваквих потраживања по номиналној вредности било би у супротности са МСФИ и довело би до нереалног исказивања прихода, уз непоштовање захтева МРС 18: *Приходи у смислу признавања прихода.*

Уколико је процењени рок наплате откупљеног потраживања краћи од годину дана од дана откупа, односно од дана биланса, пословни субјект који је извршио откуп потраживања, би требало да, приликом почетног признавања, исти евидентира у оквиру краткорочних потраживања преко рачуна 228 – *Остала краткорочна потраживања* у складу са одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14). Међутим, уколико је процењени рок наплате откупљеног потраживања дужи од годину дана, пословни субјект који је извршио откуп потраживања би приликом почетног признавања требало да га евидентира у оквиру дугорочних потраживања (група рачуна 05).

Напомињемо да би на крају обрачунског периода вредновање откупљених потраживања требало извршити по амортизованој вредности, односно по откупној цени са укљученим трансакционим трошковима (износ по коме се врши почетно признавање) умањеној за отплате главнице (ако се плаћање врши на рате) и умањеној за евентуално обезвређење.

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

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима

изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Примена МРС 36: Умањење вредности имовине и начин евидентирања процене надокнадивог износа учешћа ЈП „Скијалишта Србије” у капиталу зависног друштва („Ски центар Брезовица“)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1606/2017-16 од 23.5.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

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

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог,

наведено је и следеће:

- ЈП „Скијалишта Србије“ има учешће у капиталу привредног друштва „Ски центар Брезовица“ (зависно друштво);

- према мишљењу екстерног ревизора постоје назнаке да је, у смислу МРС 36: *Умањење вредности имовине*, вредност учешћа ЈП „Скијалишта Србије“ у капиталу зависног друштва умањена, услед чега би ово предузеће требало да изврши процену надокнадивог износа за такво средство;

- у извештају екстерног ревизора за зависно друштво („Ски центар Брезовица“) скренута је пажња на напомене уз финансијске извештаје у којима су изнете чињенице које указују на ризик у погледу примене начела сталности пословања;

- како није могуће утврдити надокнадиву вредност путем продаје капитала, ЈП „Скијалишта Србије“ предлаже да висина обезвређивања буде проценат који се добија учешћем акумулираног губитка зависног друштва у његовом капиталу што износи 21,62%;

- улог ЈП „Скијалишта Србије“ делом потиче од државног додељивања које је ово предузеће у претходним и текућој години примало од оснивача (Владе РС) као субвенцију, и иста су исказивана као одложени приход у складу са захтевима МРС 20: *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

Овим путем указујемо на одредбе параграфа 9. МРС 36, којим је прописано да ентитет треба да процени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве назнаке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве назнаке, ентитет треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство. Надокнадиви износ средства или јединица која генерише готовину је фер вредност, умањена за трошкове отуђења, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.

Имајући у виду наведено, а на основу података из достављеног

захтева, мишљења смо да је неопходно да ЈП „Скијалишта Србије“ изврши процену надокнадивог износа учешћа у капиталу код зависног друштва (што је уосталом и препорука екстерног ревизора). У зависности од ефеката извршене процене зависи и начин на који би исту требало евидентирати у пословним књигама овог друштва.

Уколико утврђени надокнадиви износ буде мањи од књиговодственог, потребно је извршити свођење књиговодственог износа на надокнадиви, путем исправке вредности учешћа у капиталу на терет расхода текућег периода. Сва евидентирања у пословним књигама ЈП „Скијалишта Србије“ би требало извршити у складу са одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14), уз обавезну примену раније усвојених рачуноводствених политика овог друштва које се односе на вредновање учешћа у капиталу зависног друштва.

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

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе

нису обавезујућа.

4. Начин евидентирања (књижења) уговора о преносу без накнаде изграђеног комуналног објекта у пословним књигама ЈКП Водовод Краљево, као и начин евидентирања (књижења) уговора о извођењу радова када се без накнаде преноси извођачу радова право коришћења дела будуће мреже

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-298/2017-16 од 10.5.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву, између осталог, је наведено да град Краљево преноси на коришћење и одржавање изграђену водоводну мрежу ЈКП Водовод Краљево, без накнаде (водоводна мрежа је јавна својина града Краљево). Додатно, у захтеву је наведено и да ЈКП Водовод, Краљево изводи прикључке на водоводну и канализациону мрежу за правна и физичка лица. У уговору за извођење радова, који је достављен као прилог овом захтеву, дефинисано је да наручилац без накнаде преноси извођачу радова (ЈКП Водовод Краљево) право коришћења дела будуће мреже спајања са јавном водоводном

мрежом до водомера потрошача.

У складу са одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) на рачуну 027 – *Улагања на туђим непокретностима, постројењима и опреми*, исказују се улагања која се врше на туђим средствима ради обављања делатности.

Додатно указујемо да се на рачунима групе 88 (Ванбилансна актива), односно 89 (Ванбилансна пасива), између осталог, исказују и остала средства која нису у власништву правног лица и предузетника, као и имовина која се налази код других субјеката, односно обавезе по основу средстава исказаних у оквиру групе рачуна 88.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да је изграђени комунални објекат у пословним књигама ЈКП Водовод Краљево, као и коришћење дела будуће водоводне мреже, уступљене на коришћење уговором о преносу без накнаде и без преноса својине од стране града Краљево, потребно евидентирати на одговарајућим рачунима групе 88 и 89.

Наиме, с обзиром да је град Краљево, према нашем разумевању предметног захтева, остао власник овог објекта, уколико би се водоводна мрежа евидентирала као основно средство по процењеној фер вредности у пословним књигама ЈКП Водовод Краљево, у том случају дошло би до дуплог исказивања истог средства код града Краљево и поменутог ЈКП. С тим у вези, додатно истичемо да би сва евентуална капитална улагања у наведени објекат од стране ЈКП Водовод Краљево требало евидентирати преко рачуна 027 у складу са одредбама Правилника.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна

скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 95/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

5. Евидентирање разлике између вредности по којој је непокретност у власништву привредног друштва набављена, односно евидентирана у пословним књигама и њене процењене (фер) вредности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-283/2017-04 од 8.5.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У предметном захтеву је наведено да је предметно привредно друштво мало правно лице у смислу Закона, односно да примењује Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП).

С тим у вези, желимо да укажемо да је у складу са изменама МСФИ за МСП (из 2015. године), које се примењују почев од обрачунског периода који почиње 1. јануара 2017. године (ранија примена дозвољена), предвиђено да и правна лица која примењују наведени стандард приликом вредновања својих некретнина,

постројења и опреме имају могућност избора између модела ревалоризације и модела набавне вредности, на начин како је то раније прописано у оквиру МРС 16: *Некретнине, постројења и опрема*.

Додатно истичемо да се, према општем правилу, примена нове рачуноводствене политике (што је и овде случај јер привредно друштво прелази на модел ревалоризације са модела набавне вредности) у складу са изменама МСФИ, односно МСФИ за МСП примењује ретроспективно, односно као да је нова политика примењивана одувек.

У складу са МСФИ за МСП (нова тачка 10.10А и додатак А2(ц)), почетна примена модела ревалоризације представља промену рачуноводствене политике коју је потребно третирати у складу са Одељком 17 МСФИ за МСП: *Некретнине, постројења и опрема*. Напомињемо да је модел ревалоризације детаљније уређен у оквиру измењеног МСФИ за МСП (тачке 17.15Б, 17.15Ц и 17.15Д).

Ефекат извршене процене вредности непокретности, односно разлика између вредности по којој је непокретност у власништву обвезника првобитно набављена и нове процењене (фер) вредности исте, евидентира се у пословним књигама на одговарајућим рачунима у складу са одредбама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14) у зависности од тога да ли је нова процењена (фер) вредност већа или мања од књиговодствене.

Наиме, уколико је процењена фер вредност већа од књиговодствене, ефекти такве процене евидентирају се као ревалоризациона резерва на дан када је извршена процена фер вредности, и исказују на рачуну 330 – *Ревалоризационе резерве по основу ревалоризације нематеријалне имовине, некретнина,*

постројења и опреме.

Међутим, када се књиговодствена вредност своди на нову процењену (фер) вредност, при чему се утврди негативан ефекат ревалоризације, који је већи од укупног износа ревалоризационих резерви, разлику би требало евидентирати као расход периода, у оквиру рачуна 582 – *Обезвређење некретнина, постројења и опреме.*

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Да ли је дозвољено вршити плаћање накнаде за закуп и пореза на додату вредност у девизицама у Републици Србији? (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00098/2017-16 од 16.5.2017. год.)

Чланом 34. став 1. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да се плаћање, наплаћивање и пренос између резидената и између резидената и нерезидената у Републици врши у динарима, али да се, изузетно од одредбе става 1. овог члана, плаћање, наплаћивање и пренос у Републици могу вршити и у девизицама по основу, између осталог, и продаје и давања у закуп непокретности, како је наведено у ставу 2. тачка 5) истог члана Закона. У складу с тим, мишљења смо да нема сметњи да се плаћање и наплаћивање уговореног износа закупнине непокретности између резидената, као и између резидената и нерезидената у Републици врши и у девизицама.

Истовремено указујемо да чланом 34. Закона није прописана могућност плаћања пореза на додату вредност, односно друге врсте јавних прихода у Републици у девизицама, док је Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, од броја 80/02 до броја 108/16), Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, од броја 84/04 до броја 7/17), али и другим пореским прописима, уређен начин конверзије износа, из којих произлази опорезивање, из стране валуте у динар.

Одговор у вези примене прописа дали смо према подацима који су изнети у захтеву и из надлежности Министарства финансија. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став

2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07 и 95/10), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

2. Могућност преноса дуговања и потраживања са становишта примене одредаба Закона о девизном пословању

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00294/2017-16 од 27.4.2017. год.)

Чланом 7. став 1. Закона о девизном пословању („Службени гласник РС”, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да банке, односно резиденти, осим резидената – физичких лица, и нерезиденти могу преносити, односно платити или наплатити потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената, који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима. Ови послови се могу вршити само на основу уговора закљученог између преносиоца и примаоца потраживања и дуговања, уз обавезу преносиоца да дужника, односно повериоца из основног посла обавести о извршеном преносу. Уговор о преносу из члана 7. Закона нарочито садржи идентификационе податке о уговорним странама, податке о основу по ком су настала потраживања и дуговања која су предмет преноса, укључујући и податке о дужнику, односно повериоцу, као и податке о валути и износу потраживања и дуговања који су предмет преноса.

Из наведене одредбе, дакле, произлази да резиденти могу вршити пренос само потраживања и дуговања која су настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима.

Како потраживања и дуговања која су наведена и описана у предметном допису, а која би била предмет преноса, нису настала по основу реализованог спољнотрговинског промета робе и услуга резидената који се не сматра комерцијалним кредитима и зајмовима,

већ по основу облигационог посла између два нерезидента, односно два резидента, мишљења смо да овде није могуће применити одредбу члана 7. Закона.

Одговор у вези примене прописа дат је из надлежности Министарства финансија и према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07 и 95/10), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

3. Да ли је потребно прибавити сагласност Владе приликом измене услова финансијских зајмова које је привредно друштво, уз прописно прибављену сагласност Владе, претходно одобрило својим нерезидентним, зависним друштвима, а у смислу примене одредаба Закона о девизном пословању?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00053/2017-16 од 31.1.2017. год.)

Чланом 23. став 1. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да резиденти – правна лица могу нерезидентима одобравати финансијске зајмове под условом да је нерезидент – дужник по кредитном послу у већинском власништву резидента, с тим да је резидент – правно лице, како је наведено у ставу 4. овог члана Закона, дужно да уговори и од нерезидента прибави инструменте обезбеђења наплате. Поред испуњења претходно наведених услова, чланом 23. став 3. Закона прописано је да резидент – јавно предузеће и правно лице са државним капиталом или правно лице које је у процесу реструктурирања или приватизације може обављати послове из ст. 1. и 2. овог члана само на основу сагласности Владе, у складу

с чим је предметно привредно друштво, приликом иницијалног одобравања финансијских зајмова својим нерезидентним, зависним друштвима, поменуто сагласност и прибавило.

Имајући у виду садржину члана 23. став 3. Закона, а у вези са ставом 1. истог члана овог закона, мишљења смо да резидент – јавно предузеће и правно лице са државним капиталом или правно лице које је у процесу реструктурирања или приватизације има обавезу прибављања сагласности Владе само приликом иницијалног одобравања финансијског зајма нерезиденту.

Истовремено, указујемо да је тачком 7. став 1. под в) Одлуке о извештавању о кредитним пословима („Сл. гласник РС“, бр. 56/13 и 4/15) прописано да резиденти извештавају Народну банку Србије, између осталог, и о измени услова кредитног одобрења достављањем прописаног Обрасца КО-5, уз који се доставља анекс уговора о кредитном послу или други документ којим се мењају учесници или услови кредитног одобрења о коме је резидент претходно известио Народну банку Србије или документ о раскиду овог уговора, односно измена одлуке органа управљања банке или резидента – правног лица на чије пословање утиче држава о одобравању кредита или зајма нерезиденту, с подацима о врсти, износу, намени и условима тог одобрења.

Одговор у вези примене прописа дали смо према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07 и 95/10), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ФАКТОРИНГ

1. Захтев за прибављање одобрења Министарства финансија за закључење уговора о факторингу, а у вези са потраживањима која привредно друштво има од Клиничког центра Војводине по Уговору о пружању услуге чишћења и одржавања хигијене у организационим јединицама Клиничког центра Војводине од 26.4.2016. године
(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01124/2017-16 од 21.4.2017. год.)

Чланом 2. став 2. Закона о факторингу („Сл. гласник РС“, бр. 62/2013, у даљем тексту: Закон) прописано је да предмет факторинга може бити и свако постојеће недоследно или будуће, цело или делимично, краткорочно новчано потраживање правног лица и предузетника које је настало по основу уговора о продаји робе или пружања услуга закљученог са корисником средстава буџета Републике Србије, буџета аутономне покрајине или буџета јединица локалне самоуправе, као и корисником средстава организација за обавезно социјално осигурање. Сходно томе, потраживање које предметно привредно друштво има по основу поменутог уговора о пружању услуга Клиничком центру Војводине, као буџетском кориснику, може бити предмет факторинга.

Истовремено, потраживање које је предмет факторинга, како је то наведено у члану 2. став 2. Закона, мора бити недоследно или будуће, цело или делимично, краткорочно новчано потраживање правног лица и предузетника, настало по основу уговора о продаји робе или пружања услуга. Краткорочно потраживање је, у смислу члана 2. став 1. тачка 3) Закона, оно потраживање које доспева на наплату у року до годину дана од дана продаје робе, односно пружања услуге, дефинисаног уговором о продаји робе или пружања услуга, на шта скрећемо пажњу с обзиром на датум закључења

Уговора о пружању услуге чишћења и одржавања хигијене у организационим јединицама Клиничког центра Војводине који је наведен у предметном допису.

Најзад, указујемо да се послом факторинга, у смислу обављања делатности, могу бавити само привредна друштва која испуњавају услове из члана 5. Закона, а којим условима је предвиђена и обавеза прибављања одобрења Министарства за обављање посла факторинга. Осим поменутог одобрења, Законом није предвиђена обавеза прибављања одобрења на закључење појединачних уговора о факторингу.

У том смислу, поред претходно наведеног у погледу дозвољености закључења уговора о факторингу за потраживање које имате од буџетског корисника, те испуњености услова који се тичу самог потраживања које би било предмет посла факторинга, обавештавамо вас да Законом није прописана обавеза привредног друштва, уступиоца у послу факторинга, да прибави одобрење Министарства за закључење уговора о факторингу чији би предмет било потраживање које то друштво има од корисника средстава буџета Републике Србије, буџета аутономне покрајине или буџета јединица локалне самоуправе, те корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАЈУ 2017. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Први програмски зајам за развојне политике у области јавних расхода и јавних предузећа) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 3 од 17. маја 2017. год.</i>
Закон о потврђивању Финансијског уговора „Унапређење објеката правосудних органа Б“ између Републике Србије и Европске инвестиционе банке	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори, бр. 3 од 17. маја 2017. год.</i>
Закон о допуни Закона о осигурању депозита	<i>Сл. гласник РС, бр. 51 од 25. маја 2017. год.</i>
Закон о допуни Закона о Агенцији за осигурање депозита	<i>Сл. гласник РС, бр. 51 од 25. маја 2017. год.</i>

Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Немачке развојне банке KfW, Франкфурт на Мајни, по задужењу Јавног предузећа „Електропривреда Србије“, Београд (пројекат „Модернизација система за отпепељивање ТЕ Никола Тесла А)	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 25. маја 2017. год.
Закон о давању гаранције Републике Србије у корист Немачке развојне банке KfW, Франкфурт на Мајни, по задужењу Акционарског друштва „Електромрежа Србије“, Београд (Регионални програм енергетске ефикасности у преносном систему)	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 25. маја 2017. год.

УРЕДБЕ

Уредба о издавању доплатне поштанске марке „Недеља Црвеног крста“	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 4. маја 2017. год.
Уредба о начину и поступку продаје акција банака које су у власништву Републике Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 4. маја 2017. год.

Уредба о допунама Уредбе о условима прибављања и отуђења непокретности непосредном погодбом, давања у закуп ствари у јавној својини и поступцима јавног надметања и прикупљања писмених понуда	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 42 од 4. маја 2017. год.
--	--

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о изменама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 46 од 12. маја 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 46 од 12. маја 2017. год.
Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 46 од 12. маја 2017. год.
Правилник о допуни Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 46 од 12. маја 2017. год.

ОДЛУКЕ

Одлука о изменама Одлуке о образовању Мреже за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 43 од 5. маја 2017. год.
Одлука о измени Одлуке о седишту Управе царина, оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и реферата	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 49 од 22. маја 2017. год.

ОСТАЛО

Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 25. маја 2017. год.
---	---

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Горана Грозданић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132