
Б И Л Т Е Н
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА
ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 1
јануар 2009.
година XLIX
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

Оснивач и издавач
Министарство финансија Републике Србије
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 Диана Драгутиновић, министар финансија

Уређивачки одбор
Вук Ђоковић, мр Наташа Ковачевић,
Весна Хрељац-Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Вук Ђоковић
државни секретар

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2009 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ ПОРЕЗИ

1. а) Порески третман преноса права располагања на добрима – камионима као улог у новоосновано привредно друштво 11
- б) Исправка одбитка претходног пореза у случају промета опреме за вршење делатности 11
- ц) Порески третман преноса основних средстава (опреме) за која је остварено право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа, у случају када обвезник изврши пренос тих основних средстава другом лицу пре истека рока од три године од дана набавке 11

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман уништавања добара замењених у гарантном року за која је овлашћени сервисер утврдио да су неупотребљива и да више немају економску примену на тржишту 15
 2. Порески третман предаје предмета лизинга од стране даваоца лизинга примаоцу лизинга на основу уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, као и давање предмета лизинга на коришћење трећем лицу на основу предуговора о купопродаји од стране примаоца лизинга .. 16
 3. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта Клинички центри/а, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке (ЕИБ), на основу Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ за Пројекат Клинички центри/а 18
 4. Могућност ослобођења од плаћања ПДВ на интервентни увоз природног гаса из Мађарске и Немачке 19
 5. Право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету – пружаоца услуге рекламирања, као претходног пореза, у случају када се услуга рекламирања у дневном листу пружа обвезнику ПДВ – генералном увознику и његовим комитентима – дилерима, при чему рачун пружаоца услуге рекламирања гласи на генералног увозника, као и обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на новчана средства која обвезник ПДВ – генерални увозник потражује од дилера на име покрића дела трошкова рекламирања који се односи на дилере 21
-

6. Пореска стопа на промет производа „5+ моћни оброк“ који се састоји од воћног јогурта и пшеничних куглица и кукурузних пахуљица	23
7. Порески третман промета услуга који врши Градски завод за јавно здравље	24
8. Право привредног друштва – обвезника ПДВ да ПДВ обрачуна од стране претходног учесника у промету по основу првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у делу који је изграђен од 1.1.2005. године, одбије од ПДВ који дугује, у случају када је привредно друштво у периоду у којем није имало статус обвезника ПДВ вршило плаћања испоручиоцу предметног објекта и од тог лица добијало рачуне по основу извршених уплата.	27
9. Право обвезника ПДВ да ПДВ обрачуна од стране претходних учесника у промету по основу промета техничке опреме за видео надзор, плафонских лампи и роло завеса са ланцем, одбије као претходни порез, у случају када обвезник ПДВ ова добра набавља ради опремања пословног простора	29
10. Порески третман промета услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају који врши страни авио превозник, као и услуге посредовања код промета ове услуге која се пружа продајом авио карата страног авио превозника	31
11. Порески третман накнаде за промет услуге радова на покретним добрима која су увезена ради оплеменивања, оправке или уградње, а која се након пружене услуге превозе или отпремају у иностранство	33
12. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ по основу примљених авансних средстава за отпремање домаћих добара са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ	35
13. Порески третман промета услуге прекида трудноће из немедицинских разлога који врши ГАК „Народни фронт“	38
14. Опорезивање промета или увоза монографских публикација	39
15. Када је извршена делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга од стране обвезника ПДВ – подизвођача радова обвезнику ПДВ – извођачу радова из аспекта Закона о ПДВ?	40
16. Да ли обвезник ПДВ – давалац лизинга, у случају смањења накнаде за предају предмета лизинга због смањења тзв. камате даваоца лизинга, у периоду предвиђеног трајања уговора о финансијском лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, може да изврши измену (смањење) основице за обрачун ПДВ и исправку дуваног ПДВ?	44
17. Пореска стопа која се примењује код опорезивања промета уља за пржење које се производи од сировине Palmolein која се увози под тарифним бројем 1511909900 Царинске тарифе	45
18. Порески третман промета услуга исхране студената који врши општинска организација Црвеног крста на основу уговора са Министарством просвете Републике Србије.	46

-
19. Могућност ослобођења од плаћања ПДВ промета музичког инструмента – виолине 47
 20. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта обнове железнице II, који се финансира средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке, на основу Уговора о финансирању Пројекта обнове железнице II, закљученог 2006. године између ЈП „Железнице Србије“ и Европске инвестиционе банке 48
 21. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ по основу набавке добара и услуга која се односи на део изградње грађевинског објекта – топловода, при чему решење о одобрењу за изградњу овог објекта гласи на град Ваљево, као и порески третман испоруке тог дела објекта од стране обвезника ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ граду Ваљево 50
 22. Измена основице за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ 51

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли купац првог стана има право на пореско ослобођење на 15m² стана на име своје супруге која је члан његовог породичног домаћинства, али није држављанин Републике Србије?..... 53
 2. Да ли се на пренос права својине физичком лицу – држављанину Републике Србије који је на привременом раду у иностранству, које купује први стан, може остварити право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права применом одредаба чл. 31а и 31б Закона о порезима на имовину? .. 55
 3. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на стицање права својине на гаражи изграђеној 1980. године када је правни основ стицања правоснажна пресуда на основу признања?..... 57
 4. Да ли постоји обавеза купца стана да плати порез на пренос апсолутних права када је у питању стан на којем је, по основу правоснажне и извршне пресуде Привредног суда у Београду из 1997. године, предузеће „Бони ГДП“ као тужилац стекло право својине, које је потом уговором о купопродаји пренело предузећу „НИС Енергогас“, а купац је конкретан стан стекао уговором о откупу од „НИС Енергогас“? 58
 5. Да ли основицу пореза на пренос апсолутних права код давања у закуп грађевинског земљишта чини закупнина или збир закупнине и накнаде за уређење грађевинског земљишта? 61
 6. Да ли се на пренос права својине на непокретности на Реформаторску хришћанску цркву, који се врши на име накнаде за (раније) експроприсану непокретност, порез на пренос апсолутних права плаћа и да ли се Реформаторска хришћанска црква може ослободити те обавезе?..... 62
-

7. Да ли силос за смештај и складиштење житарица и сушара за сушење житарица, у својини Предузећа за вршење лучких услуга, претовар и складиштење житарица и других роба Лука „Дунав Богојево“ д.о.о. Београд, имају карактер економских зграда у пољопривреди на које се порез на имовину не плаћа?	64
8. Да ли је на пренос права коришћења јавног грађевинског земљишта по основу решења Извршног одбора Скупштине града Београда од 27.11.1998. године ЈКП „Градске пијаце“ – Београд (као стицалац права) ослобођено плаћања пореза на пренос апсолутних права, с обзиром да је оснивач тог предузећа јединица локалне самоуправе (у конкретном случају – град Београд)?	66
9. Да ли физичко лице које је дало сагласност да се на његовој парцели гради треба да плати порез на имовину, односно порез на пренос апсолутних права на имовину коју је друго физичко или правно лице стекло сходно чл. 20, 21. и 22. Закона о основама својинскоправних односа по основу судске пресуде „којом се утврђује власништво по основу финансирања и грађења од свог материјала и својим радом“? ...	69
10. Порески третман продаје акција из портфеља Акцијског фонда	71
11. Порески третман уговора о поклону непокретности – локала	74
12. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права по основу решења општинског органа управе којим се поништава правоснажно решење о експропријацији непокретности и право својине враћа ранијим сопственицима експроприсане непокретности?	75

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА

1. Порески третман прихода које нерезидентно правно лице – авио компанија оствари од резидентног правног лица – такође авио компаније	77
2. Пореска обавеза по основу капиталног добитка у случају када обвезник – друштво „А“ продаје имовину – непокретност коју је стекао статусном променом (а која је била у власништву друштва „Б“ које му је припојено)	78
3. Подношење пореске пријаве за улагања за која се признаје право на порески кредит по члану 48а Закона о порезу на добит предузећа	79
4. Начин умањења обрачунатог пореза код улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа	81
5. Порески третман капиталног добитка који нерезидент – правно лице оствари од резидента – правног лица продајом хартија од вредности	83
6. Обавеза плаћања пореза на добит обвезника над којим је отворен поступак ликвидације	85
7. Пренос неискоришћеног дела пореског кредита из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода	86

-
8. Књижење и порески третман разлике између процењене и књиговодствене вредности некретнине коју матично предузеће, као свој улог у стварима, преноси на зависно предузеће (у оквиру поступка докапитализације) . . . 87
 9. Порески третман расхода насталих по основу обезвређивања имовине за коју се обезвређивање врши у складу са прописима о рачуноводству и међународним рачуноводственим стандардима (МРС), укључујући и хартије од вредности (ХОВ) којима се тргује, као и утврђивање опорезиве добити у случају пораста тржишне вредности ХОВ којима се тргује, а које се у складу са прописима о рачуноводству и МРС вреднују по фер вредности 89
 10. Утврђивање камате и припадајућих трошкова који се признају као расход у пореском билансу код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица када је у питању привредно друштво које се бави пословима финансијског лизинга 90

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом стана и право на остваривање пореског ослобођења у случају кад лице средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања 93
2. Порески третман примања физичког лица по основу накнаде трошкова службеног путовања када је лице на службени пут упућено од стране органа државне управе, а није запослено у том органу државне управе . . 95
3. Опорезивање прихода по основу зараде коју остварује локално особље запослено у дипломатском представништву стране државе у Републици Србији 97
4. Могућност одобравања пореског кредита кад лица – резиденти Републике Србије остварују зараду од Амбасаде Шпаније у Републици Србији 100
5. Плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду словачких држављана запослених у Амбасади Републике Словачке, односно код другог субјекта 102

ЦАРИНЕ

1. Царински третман увоза брода-танкера за превоз течног гаса који је предмет финансијског лизинга 105
 2. Царински третман увоза делова у циљу оправке путничког возила марке Alfa Romeo, тип 10526, произведеног 1968. године (олдтајмер), које се налази у поступку привременог увоза 106
 3. Могућност транзита ЕД2 са граничног прелаза Градина на царински пункт Рудница и Брњачки мост на административној линији са Аутономном покрајином Косово и Метохија 107
-

-
4. Могућност ослобођења од плаћања увозних дажбина на увоз предмета наслеђених у иностранству (кућне ствари) 108
 5. Захтев за привремену обустава поступка царинења робе 109
 6. Утврђивање царинске вредности увезене робе 110
 7. Продужење и поштовање рока за привремени увоз 111

ТАКСЕ

1. Плаћање републичке административне таксе за решење о престанку држављанства Републике Србије 113

ОТПИС КАМАТЕ НА ДОСПЕЛЕ ОБАВЕЗЕ ПО ОСНОВУ ОДРЕЂЕНИХ ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Да ли органи локалних самоуправа за изворне локалне јавне приходе имају надлежност да одлуком уреде отпис камате на обавезе по основу доспелих а неплаћених изворних локалних јавних прихода? 115
2. Где може да се оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза, између осталог и о висини главног дуга и камате обрачунате због доцње у његовом плаћању? 116
3. Да ли се применом Закона о отпису камате на доспеле обавезе по основу одређених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање може остварити право на отпис обрачунате, а неплаћене камате по основу пореза на доходак грађана – пореза на остале приходе? 117

ФИСКАЛНЕ КАСЕ

1. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом промета добара (кондиторских производа, сокова и воде у оригиналном паковању) из специјализованог моторног возила за шалтерску продају робе физичким лицима, сагласно Одлуци о постављању тезги и других покретних привремених објеката 119
 2. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када се као купац добара појављују амбасаде страних држава које за сопствене потребе купују одређена добра 121
 3. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект пружа услуге испоруке и одржавања софтверских информационих система правним лицима и предузетницима, у оквиру своје основне делатности 51190 (Посредовање у продаји разноврсних производа), при чему због промене пословног простора врши и продају расходованих основних средстава и ситног инвентара (телефона, рачунара, намештаја и др.) својим запосленима и другим физичким лицима 122
-

-
4. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект пружа услуге чишћења објеката у оквиру основне делатности 74700 (Чишћење објеката), при чему због дотрајалости врши продају основних средстава и ситног инвентара (опрема за чишћење, рачунарска и ПТТ опрема, канцеларијски намештај и др.) физичким лицима – запосленим радницима. 124
 5. Евидентирање промета преко фискалне касе приликом вршења услуга извођења астролошких и спиритуралних сеанси, организовања пратње, заказивања састанака, женидбених бироа, откривања порекла, као и делатности чистача ципела, носача, лица за паркирање аутомобила и др. физичким лицима у оквиру делатности 93050 (Остале услужне делатности, на другом месту непоменуте), као и обавеза увођења и прикључења терминала за даљинско читавање дневних извештаја из фискалне касе. . . 125
 6. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјекат који се бави откупом, прерадом и извозом јагодичастог воћа, по уговору о продаји са оброчним отплатама цене, даје одређену количину добара (вештачко ђубриво или пољопривредне машине) регистрованим индивидуалним пољопривредним произвођачима воћа, поврћа и других пољопривредних производа, при чему се наплата оброчних рата врши у пољопривредним производима 127
 7. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом издавања лекова на лекарски рецепт на основу уговора са Републичким заводом за здравствено осигурање у апотекарским установама 129
 8. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом промета добара на мало, односно вршења услуга у ауто-сервису физичким лицима у оквиру делатности 50200 (Одржавање и оправка моторних возила). 130
 9. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект поред претежне делатности 92710 (Коцкање и клађење) у свом објекту обавља и промет e-load електронске допуне за pre-paid мобилну телефонију 132
 10. Евидентирање промета преко фискалне касе у случају када средња школа у оквиру своје основне делатности 80220 (Техничко и стручно средње образовање) врши набавку уџбеника својим ученицима, при чему средња школа набавља уџбенике у име својих ученика 133

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли се за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Мађарском, у циљу доказивања статуса резидента Мађарске, а ради остваривања погодности предвиђених Уговором (опорезивање камате у земљи извора – Републици Србији по бенефицираној стопи пореза по одбитку), као доказ може прихватити потврда о резидентности издата на обрасцу Мађарске (уз приложен оверен превод исте на српски језик), а не на обрасцу Републике Србије? 135
-

2. Порески третман зараде из радног односа која се исплаћује резиденту Србије (упућеном раднику) за рад обављен у Белгији (обављање послова за резидентно правно лице)	136
3. Да ли је послодавац из Републике Србије који упути (деташира) одређени број својих радника на привремени рад у СР Немачку у обавези да у Републици Србији, за упућене раднике, плаћа порезе на основу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу на зараде (Образац ПП ОПЈ)?	139
4. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује страном правном лицу, резиденту Бугарске, по основу уговора о услугама имплементације софтвера	142
5. Обавеза плаћања пореза по одбитку на накнаде које домаће правно лице исплаћује резиденту Немачке за услуге одржавања софтвера САП информационог система	148

Ј А В Н И Р А С Х О Д И

ЈАВНЕ НАБАВКЕ

1. Давање сагласности Министарства финансија за уполњавање „службеника за јавне набавке“	151
2. Примена одредбе члана 7. став 1. тачка 7) Закона о јавним набавкама, а поводом прибављања одређене непокретности за потребе Управе царина за отварање царинских испостава на новим локацијама	152

П О Д С Е Т Н И К

Финансијски прописи донети у јануару месецу 2009. године	155
--	-----

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

- 1. а) Порески третман преноса права располагања на добрима – камионима као улог у новоосновано привредно друштво**
б) Исправка одбитка претходног пореза у случају промета опреме за вршење делатности
ц) Порески третман преноса основних средстава (опреме) за која је остварено право на порески кредит из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа, у случају када обвезник изврши пренос тих основних средстава другом лицу пре истека рока од три године од дана набавке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2276/2008-04 од 23.12.2008. год.)

а) Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, који се не сматра прометом добара и услуга у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник), прометом добара и услуга који, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, не подлеже ПДВ сматра се пренос дела имовине:

1) код статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;

2) у поступку редовног промета, ликвидације и стечаја, а који чини техничко-технолошку целину (производни погон, производна линија и сл.).

Пренос права располагања само на поједином добру које се налази у оквиру техничко-технолошке целине из става 1. тачка 2) овог члана не сматра се преносом дела имовине у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, односно у смислу става 1. овог члана (члан 3. став 2. Правилника).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ врши пренос права располагања на делу имовине као улог у привредно друштво, ПДВ се не обрачунава и не плаћа под условима: да је стицалац порески обвезник или да тим преносом постаје порески обвезник, да стицалац продужава да обавља исту делатност, тј. делатност коју је обављао преносилац, као и да се ради о делу имовине који чини техничко-технолошку целину у складу са чланом 3. став 1. тачка 2) Правилника (производни погон, производна линија и сл.).

Међутим, када се ради о преносу права располагања на добрима – камионима као улог у новоосновано привредно

друштво, не ради се о преносу добара која чине техничко-технолошку целину, па у овом случају постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, а основицу за обрачунавање ПДВ, у складу с одредбом члана 17. став 5. Закона, чини тржишна вредност тих добара на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

б) Сагласно одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза при набавци опреме и објеката за вршење делатности, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, односно десет година од момента прве употребе за објекте.

Изузетно од става 1. овог члана, обвезник не врши исправку одбитка претходног пореза у случају промета опреме за вршење делатности, као и у случају преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона (члан 32. став 3. Закона).

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају када је извршио промет опреме за вршење делатности (у конкретном случају, камиона) по основу чије набавке је остварио право на одбитак претходног пореза.

ц) Одредбом члана 48. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да се обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности признаје право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања (40% за мала предузећа), с тим што порески кредит не може бити већи од 50% обрачунаог пореза у години у којој је извршено улагање (70% за мала предузећа). Ставом 6. истог члана Закона прописано је да у

случају отуђења основних средстава из ст. 1. и 2. овог члана пре истека рока од три године од дана набавке, порески обвезник губи право на порески кредит из ст. 1. и 2. овог члана и дужан је да плати неплаћени порез, који се индексира стопом раста цена на мало према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник који по основу улагања у набавку основних средстава (опreme) оствари право на порески кредит из члана 48. Закона, а потом (пре истека рока од три године од дана набавке) изврши пренос тих основних средстава другом лицу (новом друштву чији је он оснивач), губи право на порески кредит. Наиме, с обзиром да обвезник та средства више не води у пословним књигама као своја основна средства нити их користи за обављање регистроване делатности, а што се, према мишљењу Министарства финансија, у смислу члана 48. став 6. Закона, сматра отуђењем основних средстава, обвезник (оснивач новог друштва) дужан је да плати неплаћени порез (до дана отуђења), који се индексира стопом раста цена на мало према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман уништавања добара замењених у гарантном року за која је овлашћени сервисер утврдио да су неупотребљива и да више немају економску примену на тржишту

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-01873/2008-04 од 26.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Према одредби члана 4. став 4. тачка 2) Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се сваки други промет добара без накнаде.

У складу са наведеним одредбама Закона, приликом уништавања добара замењених у гарантном року за која је, према наводима из захтева, овлашћени сервисер утврдио да су неупотребљива и да више немају економску примену на тржишту, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%. Основицу за обрачун ПДВ чини набавна цена тих или сличних добара, у моменту промета, у коју није урачунат ПДВ (члан 18. ст. 1. и 2. Закона).

Набавном ценом, као основицом за обрачун ПДВ, сматра се цена по којој се таква или слична добра могу набавити у моменту уништавања, а која не садржи ПДВ.

2. Порески третман предаје предмета лизинга од стране даваоца лизинга примаоцу лизинга на основу уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, као и давање предмета лизинга на коришћење трећем лицу на основу предуговора о купопродаји од стране примаоца лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-143/2009-04 од 26.1.2009. год.)

• Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара на основу уговора о лизингу, у складу са законом, или на основу уговора о продаји са одложеним плаћањем којим је утврђено да се право располагања преноси најкасније отплатом последње рате (став 3. тачка 2) истог члана Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, код уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, а који је закључен од 1. јануара 2005. године, предаја предмета лизинга од стране даваоца лизинга примаоцу лизинга сматра се прометом добара који је предмет опорезивања ПДВ. Када се ради о

опорезивом промету, основицу за обрачун ПДВ код предаје предмета лизинга на основу уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга чини укупна накнада коју давалац лизинга прима или треба да прими од примаоца лизинга, а која садржи вредност предмета лизинга, накнаду даваоца лизинга (тзв. „камата“), као и све споредне трошкове које давалац лизинга зарачунава примаоцу лизинга.

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

Одредбом члана 15. става 1. Закона прописано је да се услуга сматра пруженом даном када је:

- 1) завршено појединачно пружање услуге;
- 2) престао правни однос који је основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга.

Према одредби члана 15. став 2. Закона, у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана.

Ако се за пружање услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун (члан 15. став 3. Закона).

Сагласно одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, у случају када прималац предмета лизинга из уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, на основу предуговора о

купопродаји, да предмет лизинга (у конкретном случају, комбајн) на коришћење трећем лицу, сматра се да је извршио услугу давања на коришћење добара за чији се промет обрачунава и плаћа ПДВ у складу са Законом. За промет услуге давања на коришћење добара чије је трајање дуже од годину дана обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана, а промет ове услуге сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун.

3. Порески третмана промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта Клинички центри/а, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке (ЕИБ), на основу Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ за Пројекат Клинички центри/а

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-94/2009-04 од 22.1.2009. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), у члану 24. став 1. тачка 1бб), прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, ако је тим уговорим предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

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

Према одредби члана 9.01 Финансијског уговора – Порези, царине и таксе, зајмопримац ће плаћати све порезе, царине, таксе и друге намете било какве природе, укључујући и таксу на жиг и уписнине, које проистичу из извршења или промене овог уговора или неког другог повезаног документа или у стварању било какве гаранције на Зајам у оној мери у којој је то примењиво.

Зајмопримац ће платити сву главницу, камату, одштету и друге износе који следеју по овом уговору, бруто без одбијања било каквих националних или локалних намета, под условом да, ако је зајмопримац обавезан по Закону да направи неки такав одбитак, он повећа бруто отплату банци тако да после одбитка, нето износ који банка прими буде еквивалентан суми која јој следеју.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга, односно увоз добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта Клинички центри/а, финансираног средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке, на основу Финансијског уговора између Републике Србије и ЕИБ за Пројекат Клинички центри/а, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, с обзиром да у овом случају не постоји законски основ за примену пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, из разлога што предметни уговор не садржи одредбу којом се предвиђа да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови ПДВ.

4. Могућност ослобођења од плаћања ПДВ на интервентни увоз природног гаса из Мађарске и Немачке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00088/2009-04 од 16.1.2009. год.)

Сагласно одредби члана 1. став 2. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), ПДВ је општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга,

у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара, ако овим законом није друкчије прописано.

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.

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

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

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

1а) која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ;

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

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

2) која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања;

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

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

5) у оквиру царинског поступка, над транзитом робе;

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

7) за која је, у складу са чланом 192. и чланом 193. став 1. тачка 6) Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05 и 62/06) прописано ослобођење од царине, осим на увоз моторних возила.

У складу са наведеним законским одредбама, а имајући у виду да се не ради о увозу добара из члана 26. Закона, као и да се одредба члана 195. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05 и 62/06), којом је прописано да Влада може да утврди врсту, количину и вредност робе из чл. 191. до 194. овог закона на коју се не плаћају увозне дажбине, као и рокове, услове и поступак за остваривање права на ослобођење од плаћања увозних дажбина, не може применити при утврђивању права на ослобођење од плаћања ПДВ – општег пореза на потрошњу, на увоз природног гаса ПДВ се обрачунава и плаћа по пореској стопи од 8%, с обзиром да у овом случају не постоји основ за остваривање пореског ослобођења.

5. Право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету – пружаоца услуге рекламирања, као претходног пореза, у случају када се услуга рекламирања у дневном листу пружа обвезнику ПДВ – генералном увознику и његовим комитентима – дилерима, при чему рачун пружаоца услуге рекламирања гласи на генералног увозника, као и обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ на новчана средства која обвезник ПДВ – генерални увозник потражује од дилера на име покрића дела трошкова рекламирања који се односи на дилере

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1539/2008-04 од 15.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Сходно наведеној законској одредби, када се услуга рекламирања у дневном листу пружа обвезнику ПДВ – генералном

увознику и његовим комитентима – дилерима, при чему рачун пружаоца услуге рекламирања гласи на генералног увозника, новчана средства која обвезник ПДВ – генерални увозник потражује од дилера на име покрића дела трошкова рекламирања који се односи на дилере нису предмет опорезивања ПДВ, с обзиром да се не ради о накнади за промет добара, односно услуга, који обвезник ПДВ – генерални увозник врши дилерима. У овом случају, за потраживање припадајућег дела предметних трошкова обвезник ПДВ – генерални увозник не издаје рачун нити други документ који служи као рачун из члана 42. Закона.

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу с овим законом или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник тако исказани ПДВ платио приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним законским одредбама, када се услуга рекламирања у дневном листу пружа обвезнику ПДВ – генералном увознику и његовим комитентима – дилерима, при чему рачун пружаоца услуге рекламирања гласи на генералног увозника, право на одбитак ПДВ обрачунатог и у рачуну исказаног од стране претходног учесника у промету – пружаоца услуге рекламирања, уз испуњење прописаних услова, може да оствари само обвезник ПДВ – генерални увозник, и то у делу ПДВ који је обрачунат на припадајући део накнаде за промет наведене услуге која се пружа обвезнику ПДВ – генералном увознику.

6. Пореска стопа на промет производа „5+ моћни оброк“ који се састоји од воћног јогурта и пшеничних куглица и кукурузних пахуљица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-25/2009-04 од 14.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу с одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може

располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 1) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се, између осталог, промет или увоз млека и млечних производа.

Сагласно одредби члана 2. став 6. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), млечним производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају се кисело млеко, јогурт, кефир, чоколадно млеко и воћни јогурт.

Сходно наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет производа „5+ моћни оброк“ који се састоји од воћног јогурта и пшеничних куглица и кукурузних пахуљица, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%, с обзиром да се, према мишљењу Министарства финансија, овај производ не може сматрати млечним производом из члана 2. став 6. Правилника.

7. Порески третман промета услуга који врши Градски завод за јавно здравље

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2255/2008-04 од 13.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сагласно одредби члана 22. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 7) Закона односи се на превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за заштиту здравља, клинике, институти, здравствени центри, клиничко-болнички центри и клинички центри у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, као и на смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Одредбама члана 21. Закона о здравственој заштити („Сл. гласник РС“, бр. 17/92 ... 101/05) здравствене установе су:

- 1) дом здравља,
- 2) апотека,
- 3) болница,
- 4) завод,
- 5) завод за заштиту здравља,
- 6) клиника,
- 7) институт,
- 8) апотекарска установа,
- 9) здравствени центар,
- 10) клиничко-болнички центар и
- 11) клинички центар.

Сагласно одредбама члана 46. став 3. Закона о здравственој заштити („Сл. гласник РС“, бр. 107/05, у даљем тексту: Закон о здравственој заштити), здравствена установа може се основати као:

- 1) дом здравља;
- 2) апотека;
- 3) болница (општа и специјална);
- 4) завод;
- 5) завод за јавно здравље;
- 6) клиника;
- 7) институт;
- 8) клиничко-болнички центар;
- 9) клинички центар.

У складу с одредбама члана 120. Закона о здравственој заштити, завод за јавно здравље:

- 1) прати, процењује и анализира здравствено стање становништва и извештава надлежне органе и јавност;
- 2) прати и проучава здравствене проблеме и ризике по здравље становништва;
- 3) предлаже елементе здравствене политике, планове и програме са мерама и активностима намењеним очувању и унапређењу здравља становништва;
- 4) врши информисање, образовање и обуку становништва за бригу о сопственом здрављу;
- 5) врши процену ефикасности, доступности и квалитета здравствене заштите;
- 6) планира развој стручног усавршавања здравствених радника и здравствених сарадника;
- 7) подстиче развој интегрисаног здравственог информационог система;
- 8) врши примењена истраживања у области јавног здравља;
- 9) сарађује и развија партнерство у друштвеној заједници на идентификацији и решавању здравствених проблема становништва;
- 10) обавља друге послове, у складу са законом.

Сагласно одредби члана 121. став 2. Закона о здравственој заштити, завод за јавно здравље врши бактериолошке, серолошке, вирусолошке, хемијске и токсиколошке прегледе и испитивања у вези са производњом и прометом животних намирница, воде, ваздуха, предмета опште употребе, као и у вези са дијагностиком заразних и незаразних болести.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, а узимајући у обзир мишљење Министарства здравља број: 011-00-202/2008-07 од 3.12.2008. године према којем су: „прегледи и испитивања која у складу са Законом о здравственој заштити врши Градски завод за јавно здравље Београд, услуге превентивне заштите“, на накнаду за промет услуга бактериолошких, серолошких, вирусолошких, хемијских и токсиколошких прегледа и испитивања у вези са производњом и прометом животних намирница, воде, ваздуха, предмета опште употребе, као и у вези са дијагностиком заразних и незаразних болести, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, а обвезник ПДВ – Завод за јавно здравље Београд нема право на одбитак претходног пореза.

8. Право привредног друштва – обвезника ПДВ да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету по основу првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у делу који је изграђен од 1.1.2005. године, одбије од ПДВ који дугује, у случају када је привредно друштво у периоду у којем није имало статус обвезника ПДВ вршило плаћања испоручиоцу предметног објекта и од тог лица добијало рачуне по основу извршених уплата

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2216/2008-04 од 13.1.2009. год.)

Према одредби члана 28. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или

из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу с овим законом или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник тако исказани ПДВ платио приликом увоза.

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

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

- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Сходно наведеним законским одредбама, привредно друштво – обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету по основу првог преноса права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у делу који је изграђен од 1.1.2005. године, одбије од ПДВ који дугује, независно од тога што је у периоду у којем није имало статус обвезника

ПДВ вршило плаћања испоручиоцу предметног објекта и од тог лица добијало рачуне по основу извршених уплата, ако испуњава услове предвиђене одредбама члана 28. Закона – да поседује рачун о извршеном промету, тј. коначан рачун, као и да тај објекат користи или ће га користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза.

9. Право обвезника ПДВ да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету по основу промета техничке опреме за видео надзор, плафонских лампи и роло завеса са ланцем, одбије као претходни порез, у случају када обвезник ПДВ ова добра набавља ради опремања пословног простора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2327/2008-04 од 12.1.2009. год.)

Сагласно одредби члана 27. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), претходно порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу с овим законом или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник тако исказани ПДВ платио приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Одредбом члана 29. став 1. тачка 3) Закона прописано је да обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету – испоручилаца техничке опреме за видео надзор, плафонских лампи и роло завеса са ланцем, одбије као претходни порез, у случају када ова добра набавља ради опремања пословног простора (административних и неадминистративних просторија), под условима предвиђеним Законом – да поседује прописану документацију, као и да набављена добра користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона пос-

тоји ослобођење од плаћања ПДВ или промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици), с обзиром да се не ради о набавци добара из члана 29. став 1. тачка 3) Закона по основу чије набавке обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза.

10. Порески третман промета услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају који врши страни авио превозник, као и услуге посредовања код промета ове услуге која се пружа продајом авио карата страног авио превозника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2340/2008-04 од 12.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 9) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет услуга међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, с тим што за нерезидентно ваздухопловно предузеће пореско ослобођење важи само у случају узајамности.

Одредбама члана 13. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник) прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 9)

Закона, за услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, обвезник може да оствари ако обавља услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, како у Републици, тако и у иностранству:

- 1) од иностраног аеродрома до аеродрома у Републици;
- 2) од аеродрома у Републици до иностраног аеродрома;
- 3) од иностраног аеродрома до иностраног аеродрома

преко територије Републике.

Према одредби члана 24. став 1. тачка 17) Закона, ПДВ се не плаћа на услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из тач. 1)–16) овог става.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају који врши нерезидентно ваздухопловно предузеће, тј. страни авио превозник, као и услуге посредовања код промета ове услуге која се пружа продајом авио карата страног авио превозника, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако је испуњен услов узајамности, а обвезник ПДВ пружалац услуга има право на одбитак претходног пореза у складу с одредбама члана 28. Закона.

Испуњеност услова узајамности је фактичко питање које се утврђује у сваком конкретном случају, тј. утврђује се да ли се у земљи порекла страног авио превозника на промет услуге превоза лица у ваздушном саобраћају који врши авио превозник који има седиште у Републици Србији, односно на промет услуге посредовања код промета ове услуге која се пружа продајом авио карата авио превозника који има седиште у Републици Србији, обрачунава и плаћа ПДВ, односно други порез на потрошњу.

Према томе, а узимајући у обзир допис Министарства спољних послова број 5/10144/2008 од 3.11.2008. године упућен Министарству финансија – Пореској управи, у чијем прилогу се налази одговор Амбасаде Србије у Каиру број 871-1/08 од 27.10.2008. године у којем Амбасада констатује да, према њеним сазнањима, у Уједињеним Арапским Емиратима нема пореза на додатну вредност већ да се плаћа само порез при увозу робе, на

промет услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају који у Републици Србији врши авио превозник „Emirates“ са седиштем у Уједињеним Арапским Емиратима, као и на промет услуге посредовања код промета предметне услуге која се пружа продајом карата овог авио превозника, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши овај промет има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, с обзиром да је, према мишљењу Министарства финансија, у овом случају испуњен услов узајамности.

11. Порески третман накнаде за промет услуге радова на покретним добрима која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која се након пружене услуге превозе или отпремају у иностранство

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2186/2008-04 од 6.1.2009. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, ствари-ма или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 7) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за услуге радова на покретним добрима набављеним од стране иностраног примаоца услуге у Републици, или која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, инострани прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 9. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС”, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 7) Закона, за услуге радова на покретним добрима која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, инострани прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство, обвезник може да оствари ако поседује:

1) декларацију о стављању добара у поступак оплемењивања, оправке или уградње, у складу са царинским прописима;

2) уговор о обиму, врсти и вредности извршених радова у складу са нормативом, који утврђује надлежни царински орган, за добра добијена из одређене количине увезених добара;

4) оригинал или оверену копију извозне декларације, у складу са царинским прописима, за добра која се после извршене услуге оплемењивања, оправке или уградње превозе или отпремају у иностранство.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, на накнаду за промет услуге радова на покретним добрима која су увезена ради оплемењивања, оправке или уградње, а која после оплемењивања, оправке или уградње, испоручилац услуге, инострани прималац или треће лице, по њиховом налогу, превози или отпрема у иностранство, укључујући и део накнаде који обвезник

ПДВ – пружалац услуге потражује од иностраног примаоца по основу повећања трошкова предметне услуге после извршеног отпремања добара у иностранство, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши промет ове услуге има право на одбитак претходног пореза по том основу, под условом да поседује доказе из члана 9. став 1. Правилника.

12. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ по основу примљених авансних средстава за отпремање домаћих добара са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1808/2008-04 од 30.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Сагласно одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга или наплата, ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

Одредбом члана 61. Закона прописано је да ће Влада Републике Србије уредити извршавање овог закона на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244.

Према одредби члана 2. Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 („Сл. гласник РС“, бр. 15/05, у даљем тексту: Уредба), на промет добара и услуга који обвезници ПДВ врше са територије Републике Србије ван територије АПКМ (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију АПКМ, односно са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ, примењује се Закон, прописи донети на основу Закона и ова уредба.

Одредбом члана 10. став 1. Уредбе прописано је да се на промет домаћих добара (добра домаћег порекла и добра страног порекла која су стављена у слободан промет на територији Републике ван АПКМ) који изврше обвезници ПДВ са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, ПДВ не плаћа, а обвезници ПДВ имају право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, под условом да су добра отпремљена на територију АПКМ уз Образац ЕЛ – Евиденциони лист који попуњава Посебно одељење.

Ставом 3. истог члана Уредбе предвиђено је да је пре попуњавања Евиденционог листа из става 2. овог члана обвезник ПДВ дужан да Посебном одељењу достави рачун, односно други документ о промету добара, који садржи:

- назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- место и датум издавања и редни број рачуна;
- назив и адресу примаоца рачуна;
- врсту, количину, цену по јединици мере и вредност

добара.

Као доказ да су добра из става 1. овог члана отпремљена на територију АПКМ, у складу са ставом 4. истог члана Уредбе, служе:

- Евиденциони лист оверен од стране Посебног одељења;
- извод из пословног рачна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара;

– доказ о извршеној продаји девиза Народној банци Србије, односно оствареној динарској противвредности од продаје тих девиза, ако је за испоручена добра извршено плаћање у девизама.

Према одредби члана 11б Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 94/04 и 108/05, у даљем тексту: Правилник), обвезник ПДВ који прима авансну уплату за промет добара и услуга из члана 24. Закона и промет домаћих добара из члана 10. Уредбе, а који не поседује прописане доказе за пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, уноси податке о износу обрачунаог ПДВ под редним бројем 3. – у поље 103, односно под редним бројем 4. – у поље 104.

Ставом 2. истог члана Правилника предвиђено је да у пореској пријави за порески период у којем је обвезник ПДВ обезбедио прописане доказе за пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, под редним бројем 1. – у пољу 001 исказује податке о износу накнаде за извршени промет добара са правом на одбитак претходног пореза, а износ обрачунаог ПДВ из поља 103, односно 104 смањује за износ обрачунаог ПДВ из става 1. овог члана.

Ако износ обрачунаог ПДВ из поља 103, односно 104 није довољан да би се извршило смањење обрачунаог ПДВ из става 2. овог члана, обвезник ПДВ у том случају, за износ ПДВ за који није могао да изврши смањење, повећава износ претходног пореза под редним бројем 8. – у пољу 108 (став 3. истог члана Правилника).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет добара са територије Републике Србије ван АПКМ на територију АПКМ, може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза у пореском периоду у којем поседује доказе да су добра отпремљена на територију АПКМ из члана 10. став 4. Уредбе.

Међутим, када обвезник ПДВ у једном пореском периоду прими накнаду или део накнаде (авансно плаћање) за добра која ће

у другом пореском периоду отпремити са територије Републике Србије ван АПКМ на територију АПКМ, дужан је да, у пореском периоду у којем је примио авансну уплату, обрачуна ПДВ на примљена авансна средства применом прерачунате пореске стопе од 8% или 18%, с обзиром да у том пореском периоду не поседује доказе о извршеном отпремању добара.

13. Порески третман промета услуге прекида трудноће из немедицинских разлога који врши ГАК „Народни фронт“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2346/2008-04 од 25.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сагласно одредби члана 22. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07), пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 7) Закона односи се на превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају

домови здравља, болнице, заводи, заводи за заштиту здравља, клинике, институти, здравствени центри, клиничко-болнички центри и клинички центри у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, као и на смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

У складу с одредбом члана 4. Закона о прекиду трудноће у здравственим установама („Сл. гласник РС“, бр. 16/95 и 101/05), на поступак прекида трудноће примењују се одредбе Закона о здравственој заштити, ако овим законом није другачије одређено.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуге прекида трудноће из немедицинских разлога, који врши ГАК „Народни фронт“, у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – ГАК „Народни фронт“ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

14. Опорезивање промета или увоза монографских публикација

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-2253/2008-04 од 24.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 9) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет или увоз монографских и серијских публикација.

Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), у члану 8.

став 1, прописано је да се монографским публикацијама, у смислу члан 23. став 2. тачка 9) Закона, сматрају публикације у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, у једном или више делова, чије је издавање унапред утврђено и ограничено, а које имају СІР запис (Cataloguing In Publications), укључујући међународни књижни број ISBN (International Standard Book Number) као његов саставни део.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет монографских публикација у текстуалној или илустративној форми на штампаном или електронском медију, који врши обвезник ПДВ, а које имају СІР запис и међународни књижни број ISBN, при чему је издавање ових публикација унапред утврђено и ограничено, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној пореској стопи од 8%.

На промет монографских публикација које се не сматрају монографским публикацијама из члана 8. став 1. Правилника, ПДВ се обрачунава и плаћа по пореској стопи од 18%.

15. Када је извршена делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга од стране обвезника ПДВ – подизвођача радова обвезнику ПДВ – извођачу радова из аспекта Закона о ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2281/2008-04 од 24.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет 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).

Према одредби става 3. тачка б) истог члана Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима.

Одредбом члана 14. став 1. тачка 3) Закона прописано је да, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза, промет добара настаје даном преноса права располагања на добрима примаоцу.

Ако се врши делимична испорука добра које се испоручује без отпреме, односно превоза, а која постоји у случају када је за испоруку одређених делова економски дељиве испоруке посебно уговорена накнада, промет добра настаје даном преноса права располагања на делимичној испоруци добра примаоцу (ст. 3. и 4. члана 14. Закона).

Одредбом члана 5. став 1. Закона прописано је да се прометом услуга, у смислу овог закона, сматрају сви послови и радње у оквиру обављања делатности које нису промет добара из члана 4. овог закона.

Према ставу 3. тачка 3) истог члана Закона, прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца.

Одредбом члана 15. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се услуга сматра пруженом даном када је извршено појединачно пружање услуге.

Сагласно одредбама ст. 3. и 4. истог члана Закона, делимична услуга, која постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада, сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге.

Одредбом члана 16. тач. 1) и 2) Закона прописано је да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга.

У складу с одредбама члана 120. ст. 1. и 2. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 47/03 и 34/06), инвеститор обезбеђује стручни надзор у току грађења објекта, односно извођења радова за које је издато одобрење за изградњу, а који обухвата: контролу да ли се грађење врши према одобрењу за изградњу, односно према главном пројекту; контролу и проверу квалитета извођења свих врста радова и примену прописа, стандарда и техничких норматива; проверу да ли постоје докази о квалитету материјала, опреме и инсталација који се уграђују; давање упутстава извођачу радова; сарадњу са пројектантом ради обезбеђења детаља технолошких и организационих решења за извођење радова и решавање других питања која се појаве у току извођења радова.

Сагласно одредби члана 4. Правилника о поступку вршења стручног надзора у току грађења објекта („Сл. гласник РС“, бр. 105/03, у даљем тексту: Правилник), стручни надзор се обезбеђује од почетка грађења објекта до његовог завршетка и издавања употребне дозволе и обухвата све фазе грађења.

Према одредби члана 5. Правилника, лице које врши стручни надзор одређује инвеститор, односно предузеће или друго правно лице коме је инвеститор поверио вршење стручног надзора (у даљем тексту: надзорни орган).

Одредбама члана 12. Правилника прописано је да надзорни орган у току вршења стручног надзора писмено констатује над којим радовима врши стручни надзор, уочене недостатке при извођењу радова, мере које је предузео или је на њих упутио извођача радова, односно одговорног извођача радова, рокове које је дао за њихово отклањање, примедбе у погледу квалитета и

динамике грађења, као и друге податке који су битни за праћење тока грађења објекта. Наведене податке надзорни орган уноси у грађевински дневник који оверавају својим потписом и печатом надзорни орган и одговорни извођач радова.

У смислу наведених законских одредаба, када обвезник ПДВ – извођач радова у току изградње грађевинског објекта испоставља инвеститору привремене ситуације, сматра се да је даном овере привремене ситуације од стране надзорног органа извршена делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга. Даном овере коначне ситуације од стране надзорног органа извршена је испорука грађевинског објекта, односно промет грађевинске услуге.

У случају када обвезник ПДВ ангажован од стране извођача грађевинских радова, као подизвођач радова, у току изградње грађевинског објекта испоставља извођачу радова привремене ситуације, при чему је извођач радова ангажовао надзорни орган, сматра се да је даном овере привремене ситуације од стране надзорног органа извршена делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга, од стране подизвођача извођачу радова. Даном овере коначне ситуације од стране надзорног органа извршена је испорука грађевинског објекта, односно промет грађевинске услуге, од стране подизвођача извођачу радова.

Међутим, у случају када извођач радова није ангажовао надзорни орган, имајући у виду да обавеза ангажовања надзорног органа од стране извођача радова није предвиђена прописима о планирању и изградњи, делимична испорука грађевинског објекта, односно делимична грађевинска услуга, извршена је даном испостављања привремене ситуације од стране подизвођача извођачу радова, док је даном испостављања коначне ситуације извршена испорука грађевинског објекта, односно промет грађевинске услуге, од стране подизвођача извођачу радова.

16. Да ли обвезник ПДВ – давалац лизинга, у случају смањења накнаде за предају предмета лизинга због смањења тзв. камате даваоца лизинга, у периоду предвиђеног трајања уговора о финансијском лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, може да изврши измену (смањење) основице за обрачун ПДВ и исправку дугованог ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2114/2008-04 од 23.12.2008. год.)

Одредбом члана 21. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да ако се измени основица 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.

Ако се основица накнадно измени – 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 (став 3. истог члана Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 4. 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.

У складу са наведеним законским одредбама, у случају смањења накнаде за предају предмета лизинга због смањења тзв. камате даваоца лизинга, у периоду предвиђеног трајања уговора о финансијском лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга, при чему је прималац лизинга обвезник ПДВ који има право на одбитак претходног пореза по основу набавке предмета лизинга, обвезник ПДВ – давалац лизинга може да измени основицу за обрачун ПДВ у пореском периоду у којем је дошло до смањења

накнаде, ако је прималац лизинга извршио исправку одбитка претходног пореза и о томе писмено обавестио даваоца лизинга.

Ако је прималац лизинга обвезник ПДВ који нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке предмета лизинга, односно лице које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ – давалац лизинга може да измени основицу за обрачун ПДВ и изврши исправку дугованог ПДВ у пореском периоду у којем је дошло до смањења накнаде, ако поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет, тј. предају предмета лизинга.

17. Пореска стопа која се примењује код опорезивања промета уља за пржење које се производи од сировине Palmolein која се увози под тарифним бројем 1511909900 Царинске тарифе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2301/2008-04 од 23.12.2008. год.)

Одредбом члана 23. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Ставом 2. тачка 1) истог члана Закона предвиђено је да се по посебној стоји ПДВ од 8% опорезује промет добара и услуга или увоз добара, и то: хлеба и других пекарских производа, млека и млечних производа, брашна, шећера, јестивог уља од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестиве масноће животињског и биљног порекла и меда.

У члану 2. став 9. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стоји ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07) прописано је да се јестивим масноћама животињског и биљног порекла, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају јестива свињска маст, живинска масноћа, масноћа од говеда, оваца и коза, као и масти и уље од риба и морских сисара и биљне масти.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет уља за пржење, које се производи од сировине Palmolein, а која се увози под тарифним бројем 1511909900 Царинске тарифе, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи од 18%, с обзиром да за промет овог добра Законом није предвиђено опорезивање по посебној стопи ПДВ.

18. Порески третман промета услуга исхране студената који врши општинска организација Црвеног крста на основу уговора са Министарством просвете Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2266/2008-04 од 22.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 12) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга смештаја и исхране ученика и студената у школским и студентским установама, као и са њима непосредно повезан промет добара и услуга.

Одредбом члана 24. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04,

27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06 и 63/07, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 12) и 13) Закона односи на услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, на услуге смештаја и исхране ученика и студената у школским и студентским домовима или сличним установама, као и на са њима непосредно повезан промет добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуга исхране студената који врши локална организација Црвеног крста, на основу уговора са Министарством просвете Републике Србије, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%, на основуцу коју, у складу с одредбама члана 17. Закона, чини накнада коју Црвени крст прима или треба да прими за промет ове услуге, у коју није укључен ПДВ, с обзиром да се, у конкретном случају, не ради о промету услуге исхране студената у школским и студентским домовима или сличним установама за који је одредбом члана 25. став 2. тачка 12) Закона прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

19. Могућност ослобођења од плаћања ПДВ промета музичког инструмента – виолине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2274/2008-04 од 22.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет 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).

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

У складу са наведеним одредбама Закона, на промет музичког инструмента – виолине, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%, с обзиром да за промет овог добра Законом није прописано пореско ослобођење.

Ако промет музичког инструмента – виолине врши лице које није обвезник ПДВ, у том случају за промет предметног добра не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

20. Порески третман промета добара и услуга, односно увоза добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта обнове железнице II, који се финансира средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке, на основу Уговора о финансирању Пројекта обнове железнице II, закљученог 2006. године између ЈП „Железнице Србије“ и Европске инвестиционе банке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-860/2008-04 од 22.12.2008. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), у члану 24. став 1. тачка 16б), прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у

којем се Република Србија појављује као гарант, односно контра-гарант, ако је тим уговорим предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

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

Према одредби члана 9.01 Уговора о финансирању Пројекта обнове железнице II, закљученог 2006. године између ЈП „Железнице Србије“ и Европске инвестиционе банке – Порези, царине и таксе, зајмопримац плаћа све порезе, дажбине, таксе и остале намете било које врсте, укључујући таксе на жиг и таксе за регистрацију, ако их буде било, који настају при извршењу или реализацији овог уговора или било ког документа везаног за овај Уговор, као и при издавању било каквог инструмента обезбеђења покрића за овај зајам, у мери у којој је то применљиво.

Зајмопримац плаћа све износе на име главнице, камате, накнаде и остале износе који доспевају по овом уговору бруто, без одбитка било којих државних или локалних намета било које врсте; с тим што, у случају да је обавезан да има такве одбитке, зајмопримац увећава износ који плаћа банци за износ поменутих одбитака тако да, по одбитку, нето износ који банка прими буде еквивалентан доспелом износу.

Сагласно наведеном, на промет добара и услуга, односно увоз добара, који се врши у оквиру спровођења Пројекта обнове железнице II, који се финансира средствима кредита добијеног од Европске инвестиционе банке, на основу Уговора о финансирању Пројекта обнове железнице II, закљученог 2006. године између ЈП „Железнице Србије“ и Европске инвестиционе банке, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, с обзиром да у овом случају не постоји законски основ за примену пореског ослобођења из члана 24. став 1. тачка 16б) Закона, из разлога што предметни уговор не садржи одредбу којом се предвиђа да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови ПДВ.

21. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ по основу набавке добара и услуга која се односи на део изградње грађевинског објекта – топловода, при чему решење о одобрењу за изградњу овог објекта гласи на град Ваљево, као и порески третман испоруке тог дела објекта од стране обвезника ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ граду Ваљеву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2207/2008-04 од 18.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, ствари-ма или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Сагласно наведеним законским одредбама, а у конкретном случају, када град Ваљево, као лице на чије име гласи одобрење за изградњу, на основу одлуке о поверавању инвеститорских послова

на изградњи дела топловода, повери изградњу дела тог грађевинског објекта обвезнику ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“, са пореског аспекта сматра се да обвезник ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ врши граду Ваљеву промет (испоруку) дела грађевинског објекта за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. У овом случају, основицу за обрачун ПДВ чини износ накнаде коју обвезник ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ прима или треба да прими за изградњу дела топловода, у који није укључен ПДВ. Министарство финансија напомиње да по основу изградње дела предметног објекта обвезник ПДВ – ЈКП „Топлана Ваљево“ има право да ПДВ обрачунат од стране претходних учесника, односно плаћен при увозу, одбије као претходни порез у складу с одредбама члана 28. Закона.

22. Измена основице за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-2192/2008-04 од 18.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге,

укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 21. став 1. Закона прописано је да ако се измени основица 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.

Измена основице из ст. 1–5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена (став 7. члана 21. Закона).

У складу са наведеним одредбама Закона, а у конкретном случају, обвезник ПДВ – ТП „Атако“ д.о.о. који је извршио промет течног нафтног гаса обвезнику ПДВ – „Ауто мото савезу Србије“ д.о.о. дужан је да по основу додатно остварене накнаде од „АМСС“ д.о.о. за извршени промет предметног добра (део прихода који је продајом течног нафтног гаса другим лицима остварио „АМСС“ д.о.о. а који, на основу закљученог уговора, преноси ТП „Атако“ д.о.о.), изврши измену (повећање) пореске основице, као и да обрачуна ПДВ по пореској стопи од 18% на износ за који је повећана пореска основица. Повећање пореске основице и обрачунавање ПДВ на износ за који је повећана пореска основица врши се у пореском периоду у којем је наступила измена, тј. наплата додатне накнаде. Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ – „АМСС“ д.о.о. има право да ПДВ обрачуна од стране обвезника ПДВ – ТП „Атако“ д.о.о. на износ за који је повећана пореска основица одбије као претходни порез у складу са Законом.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли купац првог стана има право на пореско ослобођење на 15m² стана на име своје супруге која је члан његовог породичног домаћинства, али није држављанин Републике Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00272/2008-04 од 20.1.2009. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1), а у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса права својине на непокретности уз накнаду.

Преносом уз накнаду, у смислу 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 (члан 24а Закона).

Према одредби члана 31а ст. 1. и 2. Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради, односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан) физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за

површину која за купца првог стана износи до 40m² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15m² по сваком члану, под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу члана 31а став 1. Закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Одредбом члана 31б став 1. Закона прописано је да право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а Закона нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а Закона;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а Закона.

Према томе, за сврху остваривања права на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права – на пренос стана купцу првог

стана из чл. 31а и 31б Закона, чланом породичног домаћинства кушца првог стана сматра се његов супружник ако са кушцем првог стана има заједницу живота, привређивања и трошења прихода и ако у Републици Србији има исто пребивалиште као купац првог стана, независно од чињенице да ли то лице – супружник кушца првог стана има држављанство Републике Србије или не.

Министарство финансија напомиње да, према мишљењу Министарства унутрашњих послова број: 01-11620/08-5 од 12. 1.2009. године, „у вези са применом Закона о кретању и боравку странаца, странац може имати пребивалиште у Републици Србији, сходно члану 79. став 2, уколико му је, у смислу члана 38. истог закона, од стране Министарства унутрашњих послова Републике Србије издато одобрење за стално настањење, као и лична карта за странца“.

Чињенично стање од утицаја на обим права на пореско ослобођење у сваком конкретном случају цени надлежни порески орган.

2. Да ли се на пренос права својине физичком лицу – држављанину Републике Србије који је на привременом раду у иностранству, које купује први стан, може остварити право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права применом одредаба чл. 31а и 31б Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02123/2008-04 од 20.1.2009. год.)

Према одредби члана 31а став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради, односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан) физичком лицу које купује први стан, за површину која за кушца првог стана износи до 40m² и за чланове

његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15m² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Одредбом члана 31б став 1. Закона прописано је да право на пореско ослобођење у складу са одредбама члана 31а Закона нема обвезник који право својине на стану преноси:

1) лицу на основу чије прве куповине стана је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а Закона;

2) члану породичног домаћинства купца првог стана за кога је једном остварено право на рефундацију пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, или на пореско ослобођење од плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са одредбама овог става и члана 31а Закона.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу члана 31а став 2. Закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Према томе, да би се на пренос права својине на стану купцу првог стана остварило право на ослобођење од пореза на

пренос апсолутних права у складу са одредбама чл. 31а и 31б Закона о порезима на имовину, потребно је да буду испуњени прописани услови, што значи и да купац првог стана и његов супружник (за кога купац првог стана као за члана свог породичног домаћинства такође купује први стан) имају заједничко пребивалиште на територији Републике Србије на дан овере уговора о купопродаји првог стана, независно од чињенице да ли та лица уговор о куповини првог стана закључују преко свог пуномоћника у Републици Србији.

Министарство финансија напомиње да, према мишљењу Министарства унутрашњих послова број 01-11620/08-5 од 12. јануара 2009. године: „сходно Закону о пребивалишту и боравишту грађана („Сл. гласник РС“, бр. 42/77 ... 25/89 и „Сл. гласник РС“, бр. 53/93 ... 101/05), држављанин Републике Србије који има пријављено пребивалиште на територији Републике Србије, задржава пребивалиште на територији Републике Србије и за време његовог боравка у иностранству, при чему је исти дужан да, уколико намерава да борави у иностранству дуже од 60 дана, пре одласка пријави одлазак у иностранство.“

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, на основу пружених доказа, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

3. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на стицање права својине на гаражи изграђеној 1980. године када је правни основ стицања правоснажна пресуда на основу признања?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-2115/2008-04 од 15.1.2009. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1), а у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник

РС^с, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права се плаћа код преноса права својине на непокретности уз накнаду.

Одредбом члана 24. тачка 1) Закона прописано је да се преносом уз накнаду, у смислу члана 23. Закона, сматра и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

Према томе, код стицања права својине на гаражи изграђеној 1980. године на основу правоснажне пресуде суда на основу признања од 11.1.2007. године, порез на пренос апсолутних права се плаћа.

Ако уговор о преносу апсолутног права или одлука суда, односно решење надлежног управног органа нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос (члан 29. став 6. Закона).

Према одредби члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС^с, бр. 80/02 ... 61/07, у даљем тексту: ЗПППА), пореска обавеза утврђује се 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.

Сагласно одредби члана 54. став 1. ЗПППА, а у вези са чланом 39. став 1. Закона, утврђивање пореза на пренос апсолутних права делатност је Пореске управе, што значи да надлежни порески орган у сваком конкретном случају, на основу пружених доказа, утврђује чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе.

4. Да ли постоји обавеза купца стана да плати порез на пренос апсолутних права када је у питању стан на којем је, по основу правоснажне и извршне пресуде Привредног суда у Београду из 1997.

године, предузеће „Бони ГДП” као тужилац стекло право својине, које је потом уговором о купопродаји пренело предузећу „НИС Енергогас”, а купац је конкретан стан стекао уговором о откупу од „НИС Енергогас”?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02047/2008-04 од 13.1.2009. год.)

1. Према одредби члана 25. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. Закона.

У случају стицања права својине на стану на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице на које се преноси апсолутно право (члан 25. став 5. Закона).

Дакле, по основу правоснажне пресуде Привредног суда у Београду из 1997. године, донете у поступку између предузећа „Бони ГДП” као тужиоца и предузећа „Бако инжењеринг” и Стамбене задруге „Универзитет” као тужених, којом је утврђено да је „Бони ГДП” власник локала укупне површине 144,56m² и стана површине 118,20m² у Београду, обвезник пореза је лице које је по основу те пресуде стекло право својине на наведеним непокретностима („Бони ГДП”).

2. Према одредби члана 114. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/02 ... и 61/07), право Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања застарева за три године од дана када је застарелост почела да тече. Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, у складу са законом, као и у случају избегавања плаћања пореза и споредних пореских давања, право на утврђивање пореза и според-

них пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Према одредби члана 29. став 5. Закона, ако се пренос апсолутног права врши на основу одлуке суда, односно решења надлежног управног органа, пореска обавеза настаје даном правоснажности те одлуке, односно даном коначности тог решења.

Ако одлука суда, односно решење надлежног управног органа нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос (члан 29. став 6. Закона).

У конкретном случају, ако правоснажна пресуда Привредног суда у Београду из 1997. године надлежном пореском органу није пријављена или није пријављена благовремено, пореска обавеза на пренос апсолутних права по основу те пресуде настаје даном сазнања надлежног пореског органа за конкретан пренос. С тим у вези, застарелост права на утврђивање пореза на пренос апсолутних права по основу те пресуде почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески орган сазнао за пренос и требало да утврди порез.

С обзиром да се из захтева не може утврдити када је надлежни порески орган сазнао за пренос, Министарство финансија није у могућности да да одговор по питању да ли је пореска обавеза у конкретном случају застарела.

3. Према одредби члана 38а Закона, упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама, не може се вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон.

Доказ, у смислу одредбе члана 38а Закона, подразумева доказ да је порез на пренос апсолутних права плаћен за конкретан

пренос и све преносе који су му претходили, што претпоставља да је порески орган издао доказ о томе након што је то учинио по основу претходних преноса права на истој непокретности. Без наведеног доказа се не може вршити упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама, независно од разлога због којих лице које има правни интерес да се упис изврши тај доказ не може да пружи надлежном органу који врши упис.

Плаћање утврђеног пореза на пренос апсолутних права на пренос права својине на непокретности по основу једног правног посла, не доводи до престанка неизмирене пореске обавезе на пренос апсолутних права на конкретној непокретности по основу правног посла који му је претходио.

Чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе на пренос апсолутних права, на основу пружених доказа, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

5. Да ли основицу пореза на пренос апсолутних права код давања у закуп грађевинског земљишта чини закупнина или збир закупнине и накнаде за уређење грађевинског земљишта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-02080/2008-04 од 31.12.2008. год.)

1. Према одредби члана 23. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права се плаћа код давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, осим јавног грађевинског земљишта.

Код давања у закуп грађевинског земљишта у државној својини, на период дужи од једне године или на неодређено време (осим јавног грађевинског земљишта), пореску основицу чини

тржишна вредност права која се дају у закуп, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежни порески орган (члан 27. став 4. Закона).

Зависно од чињенице да ли је конкретно грађевинско земљиште које се даје у закуп уређено или не, различита је и његова тржишна вредност, што значи и основица пореза на пренос апсолутних права по том основу.

У том смислу, ако се даје у закуп уређено грађевинско земљиште (што подразумева да земљиште са елементима који га чине уређеним представља целину, те и накнада за уређивање са накнадом за давање у закуп тако уређеног земљишта чини јединствену целину, независно од тога да ли су у уговору јединствено или свака од њих засебно исказане), основицу пореза на пренос апсолутних права код давања у закуп тог земљишта чини његова тржишна вредност на дан настанка пореске обавезе (коју утврђује надлежни порески орган), опредељена и елементима који то земљиште чине уређеним.

Када се даје у закуп неуређено грађевинско земљиште у државној својини, на период дужи од једне године или на неодређено време (осим јавног грађевинског земљишта), основица пореза на пренос апсолутних права у том случају јесте тржишна вредност конкретног грађевинског земљишта које се даје у закуп, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежни порески орган.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права код давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп (осим јавног грађевинског земљишта), на период дужи од једне године или на неодређено време, на основу пружених доказа, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

6. Да ли се на пренос права својине на непокретности на Реформаторску хришћанску цркву, који се врши на име накнаде за

(раније) експроприсану непокретност, порез на пренос апсолутних права плаћа и да ли се Реформаторска хришћанска црква може ослободити те обавезе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01667/2008-04 од 31.12.2008. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1), а у вези са чланом 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права се плаћа код преноса права својине на непокретности уз накнаду.

Преносом уз накнаду, у смислу 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 (члан 24а Закона).

Одредбом члана 4. став 3. тачка 7) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... и 61/07), прометом добара, у смислу тог закона, сматра се и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Према томе, на пренос права својине на непокретности који правно лице врши лицу од кога је експропријација извршена, на име исплате накнаде за експроприсану непокретност за потребе тог правног лица – преносиоца права (као крајњег корисника), порез на пренос апсолутних права се плаћа (ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност).

У конкретном случају, на пренос права својине на непокретности који правно лице – крајњи корисник експроприсане непокретности, односно његов правни следбеник, врши на име исплате накнаде за експроприсану непокретност Реформаторској

хришћанској цркви – као лицу од кога је експропријација непокретности извршена, по основу уговора закљученог 13.11.2006. године и анекса уз тај уговор закљученог 24.11.2006. године, порез на пренос апсолутних права се плаћа ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност.

Да ли се у конкретном случају плаћа ПДВ или порез на пренос апсолутних права Министарство финансија није у могућности да да одговор, јер се из захтева и достављеног уговора не може закључити када су непокретности које Реформаторска хришћанска црква стиче изграђене (пре, или од 1.1.2005. године – од када је у Републици Србији у примени закон којим се уређује ПДВ), те ако су изграђене од 1.1.2005. године, да ли је реч о њиховом првом преносу који врши обвезник ПДВ или не.

Уколико је реч о преносу права својине на непокретности који подлеже плаћању пореза на пренос апсолутних права, Министарство финансија указује да је, према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. Закона. Према одредби члана 42. став 1. Закона, лице на које је пренето апсолутно право јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права.

Према томе, нема законског основа да се Реформаторска хришћанска црква ослободи плаћања пореза на пренос апсолутних права, за који порески обвезник није та црква, већ друго лице (при чему је црква јемац за измирење пореске обавезе).

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе, односно право на пореско ослобођење, у сваком конкретном случају цени надлежни порески орган.

7. Да ли силос за смештај и складиштење житарица и сушара за сушење житарица, у својини Предузећа за вршење лучких услуга, претовар и складиштење житарица и других роба Лука „Дунав

Богојево“ д.о.о. Београд, имају карактер економских зграда у пољопривреди на које се порез на имовину не плаћа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00289/2008-04 од 25.12.2008. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на економске зграде у пољопривреди.

Дакле, да би се остварило право на ослобођење од пореза на имовину применом наведене одредбе, потребно је да се ради о непокретности која представља економску зграду и да је та зграда намењена и користи се у пољопривреди.

Према одредби члана 26. став 2. Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 65/08), објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, у смислу става 1. тач. 1) и 2) овог члана, су објекти за смештај механизације, репроматеријала, смештај и чување готових пољопривредних производа, стаје за гајење стоке, објекти за потребе гајења и приказивање старих аутохтоних сорти биљних култура и раса домаћих животиња, објекти за гајење печурки, пужева и риба (у даљем тексту: пољопривредни објекти).

Према одредбама Закона о класификацији делатности и регистру јединица разврставања („Сл. лист СРЈ“, бр. 31/96 ... и 74/99), пољопривреда је класификована и разврстана у сектору А у области 01, а у оквиру одговарајућих грана, група, односно подгрупа, где су у оквиру подсектора АА наведени називи и делатности пољопривреде по гранама од 011 до 014, тј. групама 0111 до 0142, односно подгрупама 01110 до 01420.

Према наведеном Закону о класификацији делатности и регистру јединица разврставања, рад силоса за житарице, стоваришта за опште терете, стоваришта хладњаче и складиштење

разноврсне робе класификован је и разврстан у Сектору 3 Саобраћај, складиштење и везе, у области 63, грани 631, у групи 6312, односно подгрупи 63120. Такође, прерада и конзервисање воћа и поврћа (на другом месту непоменути), између осталог, сушењем класификована је и разврстана у Сектору Г Прерађивачка индустрија, у области 15, грани 153, групи 1533, односно подгрупи 15330.

Према томе, с обзиром да се рад силоса за житарице, као и сушара за сушење житарица, сагласно наведеном пропису, не сматра пољопривредном делатношћу, односно да се силос и сушара за житарице не сматрају економским зградама у пољопривреди, нема основа да се применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину на те објекте. То значи да се на силос и сушару за житарице порез на имовину плаћа.

8. Да ли је на пренос права коришћења јавног грађевинског земљишта по основу решења Извршног одбора Скупштине града Београда од 27.11.1998. године ЈКП „Градске пијаце“ – Београд (као стицалац права) ослобођено плаћања пореза на пренос апсолутних права, с обзиром да је оснивач тог предузећа јединица локалне самоуправе (у конкретном случају – град Београд)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00288/2008-04 од 25.12.2008. год.)

Према одредби члана 20. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 43/94 ... 54/99, у даљем тексту: Закон о порезима на имовину), који је био у примени када је конкретни пренос извршен, порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду трајног права коришћења град-

ског грађевинског земљишта који врши општина физичком или правном лицу ради изградње објеката. Одредбом члана 21. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину прописано је да се преносом уз накнаду, у смислу члана 20. тог закона, сматра и стицање права својине и других права из члана 20. тог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

Према одредби члана 23. став 1. тачка 5) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 61/07, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права коришћења градског односно јавног или осталог грађевинског земљишта независно од његове површине. Одредбом члана 24. тачка 1) Закона прописано је да се преносом уз накнаду, у смислу члана 23. тог закона, сматра и стицање права својине и других права из члана 23. тог закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

У случају из члана 24. тач. 1), 2), 3) и 3а) Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је лице на које се преноси апсолутно право (члан 25. став 5. Закона).

Одредбом члана 31. став 1. тачка 13) Закона (која је у примени од 8. јула 2007. године), порез на пренос апсолутних права не плаћа се када је обвезник Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Одредбом члана 188. став 1. Устава Републике Србије уређено је да су јединице локалне самоуправе општине, градови и град Београд.

Према одредби члана 1. став 1. Закона о јавним предузећима и обављању делатности од општег интереса („Сл. гласник РС“, бр. 25/00 ... и 123/07), јавно предузеће је предузеће које обавља делатност од општег интереса, а које оснива држава, односно јединица локалне самоуправе или аутономна покрајина. Јавно предузеће за своје обавезе одговара целокупном својом имовином (члан 10. Закона о јавним предузећима и обављању делатности од општег интереса).

Према одредби члана 28. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 61/07), порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање је поступак започет по прописима који су важили до дана ступања на снагу тог закона, утврдиће се применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе. Порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање пореска обавеза настане даном сазнања надлежног пореског органа у смислу члана 29. став 6. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон и 135/04), након ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 61/07), утврдиће се применом одредаба Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 61/07) – што значи по стопи од 2,5%.

Према томе, имајући у виду да је пренос права коришћења грађевинског земљишта био предмет опорезивања и у време када је у конкретном случају извршен, а и сада је, те да је пореска обавеза на пренос апсолутних права настала даном сазнања пореског органа – у случају када решење надлежног управног органа није благовремено пријављено пореском органу, на пренос права коришћења јавног грађевинског земљишта предузећу ЈКП „Градске пијаце“ – Београд по основу решења Извршног одбора Скупштине града Београда од 27.11.1998. године (које је постало правоснажно 11.12.1998. године), порез на пренос апсолутних права се плаћа, а обвезник пореза је ЈКП „Градске пијаце“ – Београд као стицалац права.

ЈКП „Градске пијаце“ – као обвезник пореза на пренос апсолутних права у конкретном случају, нема право на пореско ослобођење из члана 31. став 1. тачка 13) Закона (с обзиром да није јединица локалне самоуправе), независно од чињенице што је (како се наводи) његов оснивач јединица локалне самоуправе.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, на основу

пружених доказа, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

9. Да ли физичко лице које је дало сагласност да се на његовој парцели гради треба да плати порез на имовину, односно порез на пренос апсолутних права на имовину коју је друго физичко или правно лице стекло сходно чл. 20, 21. и 22. Закона о основама својинскоправних односа по основу судске пресуде „којом се утврђује власништво по основу финансирања и грађења од свог материјала и својим радом“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00283/2008-04 од 25.12.2008. год.)

1. Порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности (члан 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину – „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон).

Обвезник пореза на имовину на права из члана 2. Закона је правно и физичко лице које је ималац тих права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије. Ако више правних или физичких лица остварује једно од права из члана 2. Закона на истој непокретности, порески обвезник је свако од њих, сразмерно свом уделу (члан 4. ст. 1. и 2. Закона).

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

С тим у вези, пореска обавеза престаје престанком права, односно чињеница које опредељују настанак и постојање пореске обавезе.

У конкретном случају, ако је физичком лицу престало право својине на непокретности тако што је то право стекло друго

лице по основу правоснажне судске одлуке, престаје и његова обавеза по основу пореза на имовину, а настаје пореска обавеза по том основу за стицаоца права.

Одредбом члана 34. став 3. Закона уређено је да на имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од 10 дана од дана настанка такве промене.

Према томе, у конкретном случају физичко лице је дужно да у року од десет дана од дана правоснажности судске пресуде пријави престанак, а стицалац тог права – стицање права својине.

2. Одредбом члана 23. став 1. тачка 1) Закона прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду стварних права на непокретности из члана 2. став 1. тач. 1) до 5) Закона. Према одредби члана 24. тачка 1) Закона, преносом уз накнаду, на који се порез на пренос апсолутних права плаћа, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

Преносом уз накнаду, у смислу овог 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 (члан 24а Закона).

Одредбом члана 4. став 1. и став 3. тачка 7) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... 61/07) прописано је да је промет добара, у смислу тог закона, пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако тим законом није друкчије одређено, при чему се прометом добара сматра и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

У случају преноса права својине на непокретности по основу правоснажне судске одлуке обвезник пореза на пренос

апсолутних права је лице на које се апсолутно право преноси (члан 25. став 5. Закона).

Када се пренос апсолутног права врши на основу одлуке суда, пореска обавеза настаје даном правоснажности те одлуке (члан 29. став 5. Закона).

Према томе, на пренос права својине на непокретности по основу правоснажне пресуде због пропуштања порез на пренос апсолутних права се плаћа, ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност, а обвезник пореза на пренос апсолутних права по том основу је стицалац права (а не преносилац).

У конкретном случају из захтева није јасно да ли је физичко лице обвезник пореза на додату вредност или не, да ли је инвестиционо-техничка документација за изградњу објекта, у коме се налазе станови побројани у пресуди, гласила на то лице или на лица која стичу право својине на основу пресуде, када је изградња тог објекта започела (пре или од 1. јануара 2005. године), као ни да ли је конкретна пресуда правоснажна, што су разлози због којих Министарство финансија не може да определи шта је предмет преноса (земљиште, или земљиште са објектом), облик пореза чијем плаћању подлеже пренос права, па самим тим ни ко је обвезник тог пореза.

10. Порески третман продаје акција из портфеља Акцијског фонда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00189/2008-04 од 17.12.2008. год.)

У надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем није тумачење појединих одредаба правног посла којим су уговорне стране слободном вољом уредиле међусобне односе, у конкретном случају уговора о продаји акција из портфеља Акцијског фонда, што значи ни оних одредаба уговора којима су уговорне стране сагласном изјавом воља уредиле међусобне односе у погледу плаћања пореских обавеза по основу преноса хартија од вредности извршеног тим уговором.

У складу са одредбама члана 23. став 1. тачка 3) и члана 24а Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 61/07, у даљем тексту: Закон), а у вези са одредбом члана 25. став 2. тачка 5) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... и 61/07), код преноса уз накнаду удела у правном лицу и хартија од вредности плаћа се порез на пренос апсолутних права.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 7) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се преноси апсолутно право на хартијама од вредности по одредбама закона којим се уређује својинска трансформација, односно приватизација, са емитента на стицаоца акција.

Према одредбама чл. 67. и 68. Закона о приватизацији („Сл. гласник РС“ бр. 38/01 ... и 123/07), Акцијском фонду преносе се:

– акције за које није објављен јавни позив за упис и продају акција до дана ступања на снагу тог закона у предузећима која су извршила приватизацију дела друштвеног, односно државног капитала према одредбама Закона о својинској трансформацији („Сл. гласник РС“, бр. 32/97 и 10/01), и

– акције акционара који су одустали од отплата уписаних акција које се отплаћују на основу Закона о друштвеном капиталу („Сл. лист СФРЈ“, бр. 84/89 и 46/90), Закона о условима и поступку претварања друштвене својине у друге облике својине („Сл. гласник РС“, бр. 48/91, 75/91, 48/94 и 51/94) и Закона о својинској трансформацији („Сл. гласник РС“, бр. 32/97 и 10/01).

Акцијски фонд продаје акције које су му пренете, осим акција за које министарство надлежно за послове приватизације одлучи да их евидентира у Приватизационом регистру (члан 69. став 1. Закона о приватизацији).

Према томе, порез на пренос апсолутних права се плаћа ако Акцијски фонд, као номинални и суштински власник акција (чији је емитент било друго правно лице), пренесе те акције уз накнаду. Наиме, када Акцијски фонд нема својство емитента акција, нема основа да се на њихов пренос уз накнаду примени пореско ослобођење из члана 31. став 1. тачка 7) Закона.

Одредбом члана 25. став 1. Закона прописано да је обвезник пореза на пренос апсолутних права продавац, односно преносилац права из чл. 23. и 24. Закона.

Према одредби члана 42. Закона, лице на које је пренето апсолутно право јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, а лице на које је пренето апсолутно право, које се уговором обавезало да плати порез на пренос апсолутних права, јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

Дакле, код продаје хартија од вредности обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, а купац је јемац за измирење пореске обавезе по том основу, и то: супсидијарни – ако се уговором није обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно солидарни – ако се уговором обавезао да плати порез по том основу.

Солидарно јемство значи да порески орган може, по свом избору, захтевати да пореску обавезу на пренос апсолутних права измири лице на које је апсолутно право пренето и без претходног покушаја да ту обавезу наплати од продавца, односно преносиоца права.

У складу са одредбама члана 54. став 1. и став 2. тачка 2) подтачка (2) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 61/07), у вези са одредбом члана 39. Закона, утврђивање пореза на пренос апсолутних права је делатност Пореске управе, 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.

Према томе, надлежни порески орган, у сваком конкретном случају, на основу пружених доказа (што подразумева и увидом у одредбе уговора), утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, као и врсту јемства за измирење пореске обавезе, односно да ли су испуњени прописани услови за остваривање права на пореско ослобођење (у конкретном случају, да ли се пренос хартија од вред-

ности врши по одредбама закона којим се уређује приватизација и да ли је реч о преносу са емитента на стицаоца акција).

11. Порески третман уговора о поклону непокретности – локала

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00225/2008-04 од 15.12.2008. год.)

У надлежности Министарства финансија – Сектора за фискални систем није давање пореско-правних савета у вези са преносом права својине на непокретности без накнаде, који странке имају намеру да изврше закључењем уговора о поклону, у смислу који би уговор за њих имао најповољнији порески третман, већ давање мишљења у примени пореских прописа – уколико у вези са њима постоје одређене нејасноће.

Према томе, да би Министарство финансија дало одговор по конкретном захтеву потребно је питање конкретизовати у смислу која законска одредба изазива недоумице у примени, везано за конкретну ситуацију (која треба да се определи прецизирањем које од лица наведених у захтеву за мишљење поклања, а које лице прима на поклон део локала о којем је у конкретном случају реч).

Министарство финансија напомиње да су ослобођења од пореза на наслеђе и поклон уређена одредбом члана 21. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04 и 61/07, у даљем тексту: Закон).

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца.

Први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг (члан 9. став 1. Закона о наслеђивању – „Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03).

Други наследни ред чине оставиочев брачни друг и оставиочеви родитељи и њихово потомство (члан 12. став 1. Закона о наслеђивању).

То значи да се на поклон непокретности који родитељ учини свом сину порез на поклон не плаћа.

На поклон непокретности – пословног простора или његовог идеалног дела, који физичко лице – поклонодавац уговором о поклону учини свом родитељу, порез на поклон се плаћа.

Такође, порез на поклон се плаћа на поклон непокретности – пословног простора или његовог идеалног дела, који физичко лице – поклонодавац уговором о поклону учини свом „рођеном” брату.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на поклон, на основу пружених доказа, у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

12. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права по основу решења општинског органа управе којим се поништава правоснажно решење о експропријацији непокретности и право својине враћа ранијим сопственицима експроприсане непокретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01691/2008-04 од 11.12.2008. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... 61/07, у даљем тексту: Закон), а у вези са одредбом члана 2. став 1. тачка 1) Закона, порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 24. тачка 1) Закона, преносом уз накнаду, у смислу члана 23. Закона, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа.

Преносом уз накнаду, у смислу 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 (члан 24а Закона).

Одредбом члана 25. став 2. тачка 2) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

Одредбом члана 259. став 1. Закона о општем управном поступку („Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01) прописано је да се поништавањем решења и оглашавањем решења ништавим поништавају и правне последице које је то решење произвело.

Дакле, поништавање решења, па и решења по основу кога је извршена експропријација непокретности, има за последицу стављање ван снаге свих ефеката које је поништени акт произвео и то од момента његовог доношења па за убудуће.

Према томе, када се правоснажним решењем државног органа (донетим по захтеву ранијег сопственика експроприсане непокретности) врши поништај решења о експропријацији земљишта (по спроведеном поступку у којем је на основу изведених доказа утврђено постојање разлога за поништај решења о експропријацији) и право својине на истом земљишту које је било предмет експропријације (без промене његове намене и суштине нпр. није вршена градња на њему) враћа ранијим сопственицима, порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган цени чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе на пренос апсолутних права.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА

1. Порески третман прихода које нерезидентно правно лице – авио компанија оствари од резидентног правног лица – такође авио компаније

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00152/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Одредбом члана 40. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на приходе које нерезидентни обвезник оствари од резидентног обвезника, између осталог, од накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, обрачунава и плаћа порез по одбитку по стои од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У случају када резидентно правно лице – авио компанија узме у закуп летилице од нерезидентног правног лица (такође авио компаније) и по том основу плаћа накнаду (за закуп покретних ствари) нерезидентном правном лицу, у складу са наведеном законском одредбом обрачунава се и плаћа порез по одбитку, при чему је обвезник пореза нерезидентна авио компанија (као прималац прихода од накнаде за закуп летилице), а резидентна авио компанија (као исплатилац прихода) је порески платац који обрачунава, обуставља и уплаћује порез по одбитку на прописане рачуне у моменту исплате прихода.

Међутим, у случају када резидентна авио компанија плаћа накнаду нерезидентној авио компанији по основу извршене услуге превоза путника, тако остварен приход нерезидентног обвезника (од услуге) није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. Закона.

2. Пореска обавеза по основу капиталног добитка у случају када обвезник – друштво „А“ продаје имовину – непокретност коју је стекао статусном променом (а која је била у власништву друштва „Б“ које му је припојено)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00147/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Одредбом члана 27. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да се капиталним добитком сматра приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду, између осталог и непокретности. Капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине (непокретности) и њене набавне цене, усклађене према одредбама овог закона.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган, ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. Закона).

Сагласно члану 29. став 1. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена, у смислу овог закона, јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена по основу амортизације.

У случају статусне промене (спроведене у складу са прописима којима се уређују привредна друштва), долази до одлагања капиталних добитака, при чему ће пореска обавеза настала

по основу капиталних добитака настати у тренутку када правно лице које је учествовало у статусној промени изврши продају имовине коју је стекло том статусном променом (члан 31. ст. 1. и 2. Закона).

Према томе, у тренутку када обвезник (друштво „А“) изврши продају имовине – непокретности коју је стекло статусном променом (а која је била у власништву друштва „Б“ које му је припојено), настаје обавеза по основу капиталног добитка, уколико је конкретна непокретност у књигама обвезника (друштва „Б“) била евидентирана на рачунима групе 02 – Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства, као основно средство у власништву обвезника које му је служило за обављање делатности, при чему није од значаја околност што је ту непокретност коју је стекао статусном променом обвезник евидентирао у својим пословним књигама на рачунима групе 14 (као стално средство намењено продаји), имајући у виду да је, у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ, допуштено да се постојећа, већ коришћена некретнина, евидентирана на групи рачуна 02 преевидентира на залихе (група рачуна 14), само пре непосредно вероватне продаје. У том случају, пореска обавеза по основу капиталног добитка утврђује се у складу с одредбом члана 31. став 3. Закона.

3. Подношење пореске пријаве за улагања за која се признаје право на порески кредит по члану 48а Закона о порезу на добит предузећа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00173/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Према члану 48а Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) обвезнику се

признаје право на порески кредит у висини од 80% од улагања извршеног у тој години у основна средства за обављање делатности, под условом да је, у складу са законом којим се уређује класификација делатности и регистар јединица разврставања, разврстан у једну од делатности наведених у ставу 1. овог члана.

Порески кредит се признаје без ограничења у односу на обрачунати порез у години у којој је извршено улагање и у наредних десет година у које се може пренети неискоришћени део пореског кредита.

У складу са наведеним законским одредбама, мишљење Министарства финансија је да се обвезнику признаје право на порески кредит по члану 48а Закона за улагања извршена у основна средства за обављање делатности која је, између осталих, наведена у ставу 1. овог члана, под условом да је у складу са прописима који уређују регистрацију привредних субјеката регистрован за обављање те делатности као претежне (у конкретном случају, подгрупа 19301 – Производња кожне обуће).

Право на порески кредит из члана 48а Закона признаје се у пореском периоду у коме су извршена улагања и у коме је обвезник поднео Образац ПК1 прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, у даљем тексту: Правилник).

У случају када у Обрасцу ПК (који је, такође, прописан Правилником) искаже податке о пореском кредиту стеченом на основу улагања за која се признаје право на порески кредит по члану 48а Закона (а за која се подноси Образац ПК1) обвезник, према мишљењу Министарства финансија, подноси измењену пореску пријаву, најкасније у року од дванаест месеци од дана подношења првобитне пореске пријаве, у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“,

бр. 80/02 ... 61/07), при чему уз ову пријаву подноси и Образац ПК1 у коме исказује износ улагања извршених у основна средства у години на коју се односи измењена пореска пријава – у конкретном случају за 2007. годину.

4. Начин умањења обрачунатог пореза код улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00141/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Према одредби члана 48. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон), обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања (40% за мала предузећа), с тим што порески кредит не може бити већи од 50% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање (70% за мала предузећа). Ставом 3. истог члана прописано је да се неискоришћени део пореског кредита може пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита из ст. 1. и 2. овог члана, али не дуже од десет година. У свакој од година периода из става 3. овог члана прво се примењује порески кредит по основу улагања из те године, а затим се, до лимита из ст. 1. и 2. овог члана, примењују пренети порески кредити по редоследу улагања.

Начин умањења обрачунатог пореза код улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности обвезника исказује се на Обрасцу ПК који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, у даљем тексту: Правилник).

У конкретном случају, а како произилази из дописа, обвезник (мало предузеће) који је у 2007. години извршио улагања у основна средства (у износу од 383.000 динара) и по том основу стекао право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања (153.200 динара), при чему порески кредит за годину у којој је извршено улагање не може бити већи од 70% обрачунатог пореза (што у овом случају износи 223.204 динара), у складу са чланом 7. Правилника, под редним бројем 4. Обрасца ПК (за 2007. годину) уноси збир пореског кредита текуће године (153.200 динара) и пренетих пореских кредита из ранијих година по редоследу улагања (део од 239.035 динара), с тим што укупан збир не може износити више од 70% обрачунатог пореза (223.204 динара). Под редним бројем 5. овог обрасца обвезник уноси податак о неискоришћеном делу пореског кредита исказаном као збир неискоришћеног пореског кредита текуће године и пренетог пореског кредита из ранијих година (у овом случају – остатак неискоришћеног пореског кредита из ранијих година у износу од 169.031 динар).

Податак о умањењу обрачунатог пореза исказан на редном броју 4. Обрасца ПК (223.204 динара) обвезник уноси у Образац ПДП који је прописан Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 19/05, 15/06 и 59/06), под редним бројем 8.5 (Део 8. – Подаци о пореском ослобођењу, односно умањењу обрачунатог пореза), а податак о неискоришћеном делу пореског кредита исказан на редном броју 5. Обрасца ПК, под редним бројем 10. 2. 1. Обрасца ПДП (Део 10. – Подаци од значаја за утврђивање висине аконтације), највише до висине 70% обрачунатог пореза. У конкретном случају, под овим редним бројем Обрасца ПДП обвезник уноси укупан износ неискоришћеног пореског кредита исказан на редним броју

5. Обрасца ПК (169.031 динар), с обзиром да се ради о износу који не прелази 70% обрачунаог пореза (223.204 динара).

5. Порески третман капиталног добитка који нерезидент – правно лице оствари од резидента – правног лица продајом хартија од вредности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-196/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Према члану 27. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) капиталним добитком сматра се приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду, између осталог, акција и других хартија од вредности (ХОВ), а који се утврђује као разлика између продајне цене ХОВ и њихове набавне цене, усклађене према одредбама овог закона.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом сматра се уговорена цена или тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган, ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. Закона).

Сагласно члану 29. ст. 4. и 5. Закона, набавна цена ХОВ које су котиране на берзи јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а ако то не учини – најнижа забележена котација у времену од годину дана које претходи продаји ХОВ, док код ХОВ које се не котирају на берзи, набавна цена јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а ако то не учини – њена номинална вредност.

Одредбом члана 40. Закона прописано је да се на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, између осталог, и по основу капиталних добитака, обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уго-

вором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У случају када нерезидент – правно лице из САД продајом ХОВ резидентном правном лицу оствари капитални добитак на територији Републике Србије, обвезник је пореза по одбитку, с обзиром да капитални добитак представља приход нерезидента који је опорезив у складу са чланом 40. Закона, док је резидентно правно лице које купује ХОВ (као исплатилац прихода, односно купопродајне цене ХОВ) порески плаћац и дужан је да обрачуна, обустави и уплати порез по одбитку на прописане рачуне.

Податак о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку резидентни обвезник исказује на Обрасцу ПДПО који је прописан Правилником о обрасцу збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу на добит по одбитку на приходе које остварују нерезидентни обвезници – правна лица („Сл. гласник РС“, бр. 116/04, у даљем тексту: Правилник), који подноси Пореској управи у року прописаном законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 41. ст. 3. и 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 61/07).

У образац ПДПО уноси се, између осталог, податак о износу капиталног добитка који је остварио нерезидентни обвезник продајом ХОВ, при чему је нерезидент као прималац прихода (по основу разлике између продајне и набавне цене ХОВ) у обавези да на захтев резидента (као исплатиоца прихода, односно купопродајне цене ХОВ) достави податке о набавној цени ХОВ, а у складу са чланом 3. став 1. тачка 15) Правилника.

Према одредби члана 71. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту исплате прихода.

Сагласно наведеном, порез по одбитку на приходе одређене чланом 40. Закона (чији је обвезник нерезидент) доспева у

моменту када је постојала Законом прописана обавеза пореског плаца да (приликом исплате купопродајне цене) обрачуна, обустави и уплати износ пореза на прописане рачуне, при чему, у случају дуговања пореза, надлежни порески орган на тај износ (дугованог пореза) обрачунава камату почев од наредног дана од дана доспелости, сагласно закону којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

6. Обавеза плаћања пореза на добит обвезника над којим је отворен поступак ликвидације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-187/2008-04 од 27.1.2009. год.)

Чланом 34. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да добит утврђена у поступку ликвидације, као позитивна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка, подлеже опорезивању.

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

Према томе, порески обвезник над којим се спроводи поступак ликвидације према закону којим се уређују привредна друштва, саставља порески биланс на Обрасцу ПБ1, који се попуњава у складу са Законом и на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин

утврђивања пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 139/04), у коме исказује добит пословне године, утврђене од дана отварања ликвидационог поступка до краја календарске године, уколико се поступак ликвидације преноси у наредну годину.

Чланом 67. став 1. Закона прописано је да порески обвезник током године порез на добит плаћа у виду месечних аконтација, чију висину утврђује на основу пореске пријаве за претходну годину, у којој исказује податке од значаја за утврђивање аконтације у текућој години.

Висина аконтације утврђује се на начин уређен Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 19/05, 15/2006 и 59/2006).

Сагласно наведеном, у ситуацији када ликвидациони поступак није окончан у истој календарској години у којој је и отворен (већ је пренет у наредну годину), порески обвезник у ликвидацији дужан је да, у Законом прописаном року, уз порески биланс поднесе и пореску пријаву у коју, између осталог, уноси податке о висини месечних аконтација за наредни порески период (на основу обрачунатог пореза за претходни порески период).

7. Пренос неискоришћеног дела пореског кредита из члана 48. Закона о порезу на добит предузећа на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-07-00205/2008-04 од 23.1.2009. год.)

Одредбом члана 48. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да се обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности признаје право на порески кредит у висини од 20% (40% за мала предузећа)

извршеног улагања, с тим што не може бити већи од 50% (70% за мала предузећа) обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита из ст. 1. и 2. овог члана, али не дуже од десет година (члан 48. став 3).

Према томе, уколико је обвезник извршио улагања у 2008. години, и по том основу стекао право на коришћење пореског кредита из члана 48. Закона (при чему има неискоришћене пореске кредите из ранијих година), обрачунати порез за 2008. годину прво се умањује по основу улагања извршених у тој години, а затим за неискоришћен део пореских кредита пренетих из ранијих година (на рачун будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година) и то по редоследу извршених улагања, почев од године у којој је обвезник најпре извршио улагање и тако стекао право на порески кредит из члана 48. Закона. У конкретном случају то би значило да обвезник након коришћења пореског кредита за извршена улагања из 2008. године прво користи порески кредит из 2005. године, а затим по редоследу година до 2008. године.

8. Књижење и порески третман разлике између процењене и књиговодствене вредности некретнине коју матично предузеће, као свој улог у стварима, преноси на зависно предузеће (у оквиру поступка докапитализације)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-284/2008-04 од 22.1.2009. год.)

1. Према параграфу 67. Међународног рачуноводственог стандарда (МРС) 16 – Некретнине, постројења и опрема, књиго-

водствена вредност некретнине, постројења и опреме престаје да се признаје приликом отуђења или када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.

Пренос права располагања на некретнини од стране матичног предузећа на зависно предузеће, у оквиру поступка докапитализације, има карактер преноса, односно отуђења уз накнаду, који је основ за престанак признавања некретнине у пословним књигама матичног предузећа.

Према параграфу 68. МРС 16, добитак или губитак који настане приликом престанка признавања некретнина, постројења и опреме укључује се у добитак или губитак онда када то средство престаје да се признаје. Такође, према истом параграфу 68. МРС 16, добици и губици се не класификују као приходи и расходи из редовног пословања, већ имају карактер капиталног добитка или губитка, који се евидентира у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06, у даљем тексту: Правилник). Према одредби члана 55. став 2. Правилника, на рачуну 670 – Добици од продаје нематеријалних улагања, некретнина, постројења и опреме, исказује се приход од продаје ових облика имовине у износу већем од неотписане вредности.

У складу са претходно наведеним, разлика између процењене вредности некретнине, на основу које је утврђена вредност додатног удела матичног предузећа у капиталу зависног предузећа, и књиговодствене вредности некретнине евидентира се у пословним књигама матичног предузећа као добитак на рачуну 670.

2. Одредбом члана 6. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит предузећа опорезива добит. Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима

(МРС) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу члана 23. Закона, у опорезиву добит укључују се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када је, према прописима о рачуноводству и МРС, разлика између књиговодствене и процењене вредности непокретности исказана као приход у билансу успеха обвезника, тако утврђен приход се уноси у Образац ПБ1 (прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа – „Сл. гласник РС“, бр. 139/04, у даљем тексту: Правилник) под редним бројем 1. – Добит пословне године и опорезује се у складу са Законом и Правилником.

9. Порески третман расхода насталих по основу обезвређивања имовине за коју се обезвређивање врши у складу са прописима о рачуноводству и међународним рачуноводственим стандардима (МРС), укључујући и хартије од вредности (ХОВ) којима се тргује, као и утврђивање опорезиве добити у случају пораста тржишне вредности ХОВ којима се тргује, а које се у складу са прописима о рачуноводству и МРС вреднују по фер вредности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00901/2008-04 од 22.1.2009. год.)

Одредбом члана 22в Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту: Закон) прописано је да се на терет расхода у пореском билансу не признају расходи настали по основу обезвређивања имовине, које се утврђује као разлика између набавне цене имовине утврђене у складу са овим законом и њене процењене надокнадиве вредности, осим у случају општећења услед више силе.

У складу са цитираном законском одредбом, расходи настали по основу обезвређивања имовине за коју се врши обезвређивање у складу са прописима о рачуноводству и међународним рачуноводственим стандардима (МРС), укључујући и хартије од вредности (ХОВ) којима се тргује, а које се, у складу са чланом 17. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 114/06) исказују на рачуну 236 (као финансијска средства прибављена или настала првенствено у сврхе остваривања профита из краткорочних флукуација цена или марже дилера), не признају се у пореском билансу.

У складу с одредбом члана 23. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС и прописима којима се уређује рачуноводство, осим за приходе за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У случају када се, услед пораста тржишне вредности ХОВ којима се тргује, а које се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, вреднују по фер вредности, при чему се раст фер вредности евидентира као приход у билансу успеха, за који, у складу са Законом, није прописан другачији начин утврђивања, тако исказан приход (у износу из биланса успеха) уноси се у порески биланс и опорезује порезом на добит предузећа.

10. Утврђивање камате и припадајућих трошкова који се признају као расход у пореском билансу код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица када је у питању привредно друштво које се бави пословима финансијског лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00275/2008-04 од 21.1.2009. год.)

По члану 62. став 1. тач. 1) и 2) Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 84/04, у даљем тексту:

Закон), код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из члана 59. овог закона, пореском обвезнику се не признају као расход у пореском билансу камата и припадајући трошкови изнад нивоа једнаког производу четвороструке вредности обвезничовог сопственог капитала (за банке и друге финансијске организације десетоструке вредности сопственог капитала) и, у случају зајма деноминованог у динарима, 110% каматне стопе коју Народна банка Србије примењује на зајмове које одобрава комерцијалним банкама на дан 31.12. претходне године; односно, у случају девизног зајма, 110% каматне стопе коју централна банка државе чија је валута у питању примењује на зајмове које одобрава комерцијалним банкама на дан 31.12. претходне године.

Одредбом члана 62. став 4. Закона прописано је да је за банке и друге финансијске организације лимит из члана 62. став 1. Закона једнак производу десетоструке вредности сопственог капитала и каматне стопе предвиђене у тачки 1), односно у тачки 2) тог става.

Приликом доношења последњих измена и допуна Закона, на снази је био Закон о банкама и другим финансијским организацијама („Сл. лист СРЈ“, бр. 32/93 ... 37/02; „Сл. гласник РС“, бр. 72/03 ... 101/05), којим је било уређено оснивање, организовање, пословање и начин управљања банкама и другим финансијским организацијама. Према том закону, под другом финансијском организацијом (на коју упућује одредба члана 62. Закона), сматрала се штедионица, штедно-кредитна организација и штедно-кредитна задруга. С обзиром да је тај закон престао да важи и замењен је новим – Законом о банкама („Сл. гласник РС“, бр. 107/05), којим се уређује оснивање, пословање и организација банака (а не и других финансијских организација), то Министарство финансија сматра да се, у смислу Закона, лимит из члана 62. став 4. односи само на банке.

Имајући у виду да се у конкретном случају не ради о банци, већ о привредном друштву, основаном у складу са законом којим се

уређује правни положај привредних друштава, које је добило дозволу Народне банке Србије за обављање послова финансијског лизинга (у складу са Законом о финансијском лизингу – „Сл. гласник РС“, бр. 55/03 и 61/05), Министарство финансија је мишљења да се на то привредно друштво не односи лимит прописан одредбом члана 62. став 4. Закона, већ да то привредно друштво приликом утврђивање камате и припадајућих трошкова који се код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица не признају као расход у пореском билансу, примењује производ четвороструке вредности сопственог капитала и каматне стопе предвиђене чланом 62. став 1. тач. 1) и 2) Закона.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом стана и право на остваривање пореског ослобођења у случају кад лице средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-226/2008-04 од 15.12.2008. год.)

Одредбом члана 79. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06-испр. и 7/08, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник који средства остварена продајом непокретности у року од 60 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, ослобађа се пореза на остварени капитални добитак.

Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак ближе је уређено Правилником о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак („Сл. гласник РС“, бр. 38/01, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 2. тачка 1) наведеног Правилника, под решавањем стамбеног питања сматра се, поред осталог, куповина или изградња стана, односно породичне стамбене зграде за

обвезника или члана његове породице, односно домаћинства који нема решено стамбено питање (подстанар, станује код својих родитеља или код родитеља брачног друга, има неодговарајући стан по површини или по структури и др.). Према одредби члана 3. Правилника, право на пореско ослобођење у смислу члана 79. Закона остварује се улагањем средстава од продаје непокретности у одговарајућу стамбену површину, према следећим критеријумима: за самца до 45m² и за сваког наредног члана породичног домаћинства – још по 20m².

У поступку утврђивања права на пореско ослобођење од пореза на капитални добитак по основу решавања стамбеног питања, обвезник подноси надлежном пореском органу доказе о решавању свог стамбеног питања или стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства. Доказима о решавању стамбеног питања обвезника или члана његове породице, односно домаћинства подразумевају се закључени и од стране суда оверени уговори о куповини другог стана, уговори о градњи (са грађевинском дозволом и другом документацијом), фактуре, односно рачуни о набавци материјала, оверене писмене изјаве обвезника, односно чланова његове породице или домаћинства, као и друга доказна средства, којима се утврђује да су средства остварена продајом уложена у решавање стамбеног питања (члан 4. ст. 1. и 2. Правилника).

Имајући у виду наведене одредбе Закона и Правилника, као и наводе из дописа, мишљење Министарства финансија је да се обвезник ослобађа пореза на капитални добитак по основу продаје непокретности кад средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања, сагласно одредбама Закона и Правилника, при чему обвезник подноси релевантну и правно валидну документацију из које неспорно произилази да на тај начин решава стамбено питање.

Министарство финансија напомиње да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за одређење пореског третмана прихода, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 61/07).

2. Порески третман примања физичког лица по основу накнаде трошкова службеног путовања када је лице на службени пут упућено од стране органа државне управе, а није запослено у том органу државне управе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-163/2008-04 од 15.12.2008. год.)

Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06-испр. и 7/08, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица на приходе из свих извора сем оних који су посебно изузети тим законом.

Накнада трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца има порески третман других прихода физичког лица, сагласно одредби члана 85. став 1. тачка 13) Закона.

Изузетно, ставом 4. тачка 1) тог члана Закона прописано је да се порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона, ако се исплата врши физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која су упућена, односно позвана од стране државног органа или организације, са правом накнаде трошкова у складу са законом и другим прописима.

Одредбом члана 18. став 1. тач. 2), 3) и 4) Закона, прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи до износа од 1.321 динар, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа, на накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну и на накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је, сагласно закону и другим прописима, одобрено коришћење

сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе – до износа 30% цене једног литра супер бензина, а највише до 3.853 динара месечно.

Висина накнаде трошкова за службено путовање у иностранство, услови и начин накнаде тих трошкова утврђени су Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 86/07, 93/07 и 98/07, у даљем тексту: Уредба), као подзаконским актом који ближе уређује остваривање права на накнаду трошкова који настају у вези са радом државних службеника и намештеника у државном органу.

Према мишљењу Републичког секретаријата за законодавство 01 број 114-02-7/2007 од 21. новембра 2007. године, који се односи на упућивање (од стране органа државне управе) на службено путовање у иностранство лица која нису државни службеници или намештеници, према Одлуци о службеним путовањима у иностранство („Сл. гласник РС“, бр. 21/95, 22/95-испр, 24/01 и 73/04) и Уредби, орган државне управе може упутити на службено путовање лице које није државни службеник или намештеник, односно није у радном односу у том органу. Према том мишљењу, „друга лица која ван радног односа обављају послове у органу државне управе могу, на основу налога руководиоца (члан 5. став 1. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника), бити упућена на службено путовање у иностранство ради обављања послова за потребе тог органа, а накнаде трошкова који за та лица настану у току службеног путовања у иностранство исплаћују се из средстава органа државне управе који их упуте на то путовање“.

Сагласно томе, имајући у виду одредбе Закона, поменуто мишљење и наводе из дописа у конкретном случају, Министарство финансија сматра да се порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона, ако су испуњени услови – да је лице на службени пут упућено од стране органа државне

управе, да лице није запослено у том органу државне управе, да право на накнаду трошкова остварује у складу с прописима и да се трошкови исплаћују на терет средстава органа државне управе (тј. на терет средстава из буџета). Ако нису испуњени наведени услови, примање физичког лица по основу накнаде трошкова службеног путовања подлеже опорезивању порезом на доходак грађана.

Како се код плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на приход по основу накнаде трошкова за службено путовање, а у вези реализације послова који произилазе из ангажовања према уговору о делу, као претходно поставља питање да ли таква накнада трошкова представља уговорену накнаду из члана 12. став 1. тачка 3) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03 ... и 85/05), као основ осигурања на ПИО, за давање одговора по том питању надлежно је Министарство рада и социјалне политике.

3. Опорезивање прихода по основу зараде коју остварује локално особље запослено у дипломатском представништву стране државе у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-00178/2008-04 од 9.12.2008. год.)

Амбасада стране државе као нерезидент Републике Србије, сагласно важећим прописима, није дужна да врши обрачун и плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду и друге приходе локално ангажованог особља у дипломатском представништву.

Одредбама члана 107. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06-испр. и 7/08, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно

међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, и да надлежном пореском органу (према месту свог пребивалишта или боравишта) достави пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО (пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода) најкасније у року од 15 дана од дана кад је примио зараду или друге приходе.

Министарство финансија напомиње да ја зарада предмет опорезивања порезом на зараду по стопи од 12%, која се примењује на основицу коју чини исплаћена, односно остварена зарада умањена за неопорезиви износ од 5.560 динара (колико износи за 2008. годину, с тим да се неопорезиви износ усклађује годишње стопом раста цена на мало), сагласно одредбама чл. 13. до 16. Закона.

У погледу обавезе обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, према одредби члана 51. став 5. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05 и 62/06, у даљем тексту: Закон о доприносима), обвезник доприноса који остварује зараду или накнаду за привремене и повремене послове код нерезидента Републике Србије (дипломатско или конзуларно представништво стране државе, односно међународна организација или представник и службеник таквог представништва, односно организација и др.) или код другог лица које по закону није у обавези да обрачунава и плаћа доприносе по одбитку, а послодавац не обрачуна и не уплати доприносе истовремено са обрачуном и исплатом зараде, односно накнаде, дужан је да сам обрачуна и плати доприносе по стопама из члана 44. став 1. тог закона (по збирној стопи од 35,8%), на начин који је за те случајеве прописан за плаћање пореза на доходак грађана, по закону који уређује порез на доходак грађана.

Према одредбама чл. 7. до 9. Закона о доприносима, обвезници доприноса за обавезно социјално осигурање (лица на

чији терет се плаћа допринос) су како запослени као лица која су осигураници у складу са законима који уређују систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања, обавезног здравственог осигурања и осигурања за случај незапослености, тако и послодавци, по истој стопи и на исту основицу.

Врсте доприноса за обавезно социјално осигурање који се плаћају сагласно Закону о доприносима су: допринос за пензијско и инвалидско осигурање, допринос за обавезно здравствено осигурање и допринос за осигурање за случај незапослености.

Стопе по којим се обрачунавају и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање, према одредби члана 44. Закона о доприносима, јесу:

– за обавезно пензијско и инвалидско осигурање – 22% (11% на терет запосленог и 11% на терет послодавца),

– за обавезно здравствено осигурање – 12,3% (6,15% на терет запосленог и 6,15% на терет послодавца),

– за допринос за осигурање за случај незапослености – 1,5% (0,75% на терет запосленог и 0,75% на терет послодавца).

Дакле, доприноси за обавезно социјално осигурање на зараду плаћају се по збирној стопи од 35,8% и то 17,9% на терет запосленог и 17,9% на терет послодавца.

Основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа (члан 13. став 1. Закона о доприносима). Зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду, с тим да се зарадом сматра зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде на терет запосленог, сагласно члану 105. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05 и 61/05).

Одредбом члана 15. Закона о доприносима прописано је, поред осталог, да основица доприноса за домаће држављане који су

на територији Републике запослени код страних дипломатских и конзуларних представништва, ако међународним уговором није друкчије одређено, као и за послодавце је зарада.

4. Могућност одобравања пореског кредита кад лица – резиденти Републике Србије остварују зараду од Амбасаде Шпаније у Републици Србији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-127/2008-04 од 1.12.2008. год.)

Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06-испр. и 7/08, у даљем тексту: Закон), којим је уређено опорезивање прихода физичких лица, у члану 2. став 1. прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица на приходе из свих извора сем оних који су посебно изузети тим законом.

Приход који физичко лице које је у радном односу код послодавца оствари као запослени има порески третман зараде.

Под зарадом, у смислу Закона, сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог, сагласно одредбама чл. 13. до 14б Закона.

Одредбом члана 12. Закона прописано је да ако обвезник – резидент Републике оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама овог закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави, с тим што порески кредит не може бити већи од износа који би добио применом одредаба Закона на доходак остварен у другој држави.

Обавеза плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништва или организација, ослобођени су шефови страних дипломатских мисија акредито-

вани у Србији, особље страних дипломатских мисија у Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике, према члану 20. тачка 1) Закона.

Такође, обавезе плаћања пореза на зараде ослобођени су запослени у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, ако нису држављани или резиденти Републике, сагласно члану 20. тачка 4) Закона.

У погледу обима и врсте пореских привилегија и имунитета које уживају чланови особља дипломатске мисије, као и чланови конзулата примењују се одредбе Бечке конвенција о дипломатским односима („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/64, у даљем тексту: Конвенција) и Бечке конвенције о конзуларним односима („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 5/66).

Чланови административног и техничког особља мисије (као чланови особља мисије који су запослени у административној и техничкој служби мисије), под условом да нису држављани државе код које се акредитују или да у њој немају своје стално пребивалиште, уживају привилегије и имунитете из чл. 29. до 35. Конвенције, сагласно одредби члана 37. став 2. Конвенције. Како према том члану, а у вези члана 34. Конвенције који се односи на ослобођење од пореза и такса за дипломатског агента, следи да су чланови административног и техничког особља мисије ослобођени свих пореза и такса, личних или стварних, државних, регионалних или комуналних, са изузетком пореза и такса на личне приходе који потичу из државе код које се акредитују, произилази да чланови административног и техничког особља мисије нису ослобођени пореза у случају када остварују личне приходе који потичу из државе код које се акредитују, као и у случају кад су држављани државе код које се акредитују или у њој имају своје стално пребивалиште.

Имајући у виду наведене одредбе Конвенције и Закона, као и наводе из ноте Амбасаде Шпаније, Министарство финансија је мишљења да, у конкретном случају, запослени у Амбасади Шпани-

је који су држављани Републике Србије, односно који имају стално пребивалиште у Републици Србији, као резиденти Републике, обвезници су пореза по основу зараде коју остварују од Амбасаде Шпаније у Републици Србији, и по одредбама Закона дужни су да плате порез на доходак грађана. С тим у вези, у конкретном случају, кад лица – резиденти Републике Србије остварују зараду од Амбасаде Шпаније у Републици Србији, према мишљењу Министарства финансија не би могао да се одобри порески кредит.

5. Плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду словачких држављана запослених у Амбасади Републике Словачке, односно код другог субјекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 103-00-1/2008-04 од 28.11.2008. год.)

1. Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06-испр. и 7/08, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица на приходе из свих извора сем оних који су посебно изузети овим законом.

Порез на доходак грађана плаћа се на зараду, сагласно одредбама чл. 13. до 21а Закона. Под зарадом се сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. Порез на зараду обрачунава се и плаћа по стопи од 12%, која се примењује на основицу коју чини исплаћена, односно остварена зарада умањена за неопорезиви износ од 5.560 динара (за 2008. годину).

Обавеза плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама., односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су шефови страних дипломатских мисија акредитовани у Србији, особље страних дипломатских мисија у Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике, сагласно одредби члана 20. тачка 1) Закона.

Такође, према тачки 4) тог члана Закона, физичка лица која нису држављани или резиденти Републике, а која су запослена у страним дипломатским или конзуларним представништвима и међународним организацијама, ослобођена су обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у тим страним дипломатским или конзуларним представништвима или међународним организацијама.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, физичка лица која су словачки држављани, а запослена су у Амбасади Републике Словачке уживају право на пореско ослобођење по основу пореза на зараде остварене за рад у Амбасади Републике Словачке, као и чланови њихових домаћинстава који, такође, уживају то право уколико нису држављани или резиденти Републике Србије.

У случају кад су физичка лица која су словачки држављани радно ангажована, односно у радном односу код других субјеката, односно послодаваца (тј. нису запослена у Амбасади Словачке), који су и резиденти Републике Србије, приход који би та лица остварила по основу рада на територији Србије био би предмет опорезивања према одредбама Закона као приход остварен на територији Републике, који би као такав имао порески третман сходно одговарајућој врсти прихода према одредбама Закона.

2. Што се тиче обавези плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, према одредбама чл. 7. до 9. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05 и 62/06, у даљем тексту: Закон о доприносима), обвезници доприноса за обавезно социјално осигурање (лица на чији терет се плаћа допринос) су како запослени као лица која су осигураници у складу са законима који уређују систем обавезног пензијског и инвалидског осигурања, обавезног здравственог осигурања и осигурања за случај незапослености, тако и послодавци, по истој стопи и на исту основицу.

Врсте доприноса за обавезно социјално осигурање који се плаћају сагласно Закону о доприносима су: допринос за пензијско и инвалидско осигурање, допринос за обавезно здравствено осигурање и допринос за осигурање за случај незапослености.

Стопе по којим се обрачунавају и плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање, према одредби члана 44. Закона о доприносима, јесу:

– за пензијско и инвалидско осигурање – 22% (11% на терет запосленог и 11% на терет послодавца),

– за здравствено осигурање – 12,3% (6,15% на терет запосленог и 6,15% на терет послодавца),

– за осигурање за случај незапослености – 1,5% (0,75% на терет запосленог и 0,75% на терет послодавца).

Дакле, доприноси за обавезно социјално осигурање на зараду плаћају се по збирној стопи од 35,8% и то 17,9% на терет запосленог и 17,9% на терет послодавца.

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

У погледу обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за лица – стране држављане који су на територији Републике запослени код страних правних лица, односно код међународних организација и установа и страних дипломатских и конзуларних представништва, као и код домаћих лица, кад је такво осигурање предвиђено међународним уговором, за давање одговара по том питању надлежно је Министарство рада и социјалне политике.

3. За питања која се односе на тумачење одредаба закона којим се уређује рад, као и закључивање уговора о запошљавању са елементима иностраности, ресорно су надлежна министарства – Министарство рада и социјалне политике и Министарство економије и регионалног развоја.

ЦАРИНЕ

1. Царински третман увоза брода-танкера за превоз течног гаса који је предмет финансијског лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-00786/2008-17 од 30.1.2009. год.)

Одредбом члана 5. тачка 18. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05-др. закон, 62/06-др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да је декларант лице које подноси декларацију у своје лично име или лице у чије име се подноси декларација. Декларант мора имати седиште или пребивалиште у Републици Србији. Значи да само домаће лице може да буде декларант.

Роба која улази (која се уноси, односно допрема) у царинско подручје Републике Србије подлеже мерама царинског надзора, мора се пријавити и допремити царинском органу и мора јој се одредити царински дозвољено поступање или употреба.

Сагласно члану 68. Закона, робу која је допремљена царинском органу или до другог места које је царински орган одредио или одобрио, декларације лице које је унело робу у царинско подручје или лице које је преузело одговорност за робу после њеног уласка, или од њих овлашћено лице.

Имајући у виду наведено, увозник у конкретном случају може да буде како лизинг кућа тако и друго правно лице, а подаци

о власнику робе уносе се у одговарајућу рубрику Јединствене царинске исправе. И у једном и другом случају на увоз предметне робе плаћају се увозне дажбине.

Министарство финансија напомиње да се на промет робе који се изврши по окончању царинског поступка стављања робе у слободан промет примењују одредбе Закона о порезу на додату вредност. Ово с тога што је сваки промет робе који се врши на територији Републике Србије опорезив.

2. Царински третман увоза делова у циљу оправке путничког возила марке Alfa Romeo, тип 10526, произведеног 1968. године (олдгајмер), које се налази у поступку привременог увоза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-00023/2009-17 од 29.1.2009. год.)

Одредбом члана 160. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03 ... 62/06) прописано је да у поступку привременог увоза царински орган одобрава употребу у царинском подручју стране робе намењене поновном извозу, у неизмењеном стању, осим уобичајеног смањења вредности због употребе, уз потпуно или делимично ослобођење од плаћања увозних дажбина и без примене мера комерцијалне политике. Царински орган одређује рок у коме се увезена роба мора поново извести или се мора одобрити ново царински дозвољено поступање или употреба те робе, при чему овај рок мора бити довољан за постизање сврхе привременог увоза.

С обзиром да се у конкретном случају ради о увозу делова, а у циљу оправке путничког возила које је привремено увезено, мишљење Министарства финансија је да се, у циљу постизања сврхе привременог увоза, као и у циљу очувања стране робе у неизмењеном стању, делови за оправку привремено увезене робе могу ставити у поступак привременог увоза. У одобрењу за

привремени увоз треба указати на везу тог привременог увоза са претходно одобреним привременим увозом возила.

Такође, Министарство финансија напомиње да се замењени делови, тј. делови који су скинути са привремено увезеног возила, морају поново извести или им се мора одобрити ново царински дозвољено поступање или употреба, након окончања поступка привременог увоза делова, односно након истека рока који је царински орган одредио као довољан за постизање сврхе привременог увоза (у конкретном случају, рока довољног за оправку привремено увезеног возила).

3. Могућност транзита ЕД2 са граничног прелаза Градина на царински пункт Рудница и Брњачки мост на административној линији са Аутономном покрајином Косово и Метохија

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-00004/2009-17 од 13.1.2009. год.)

Чланом 17. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03 ... 62/06), између осталог, прописано је да Влада може прописати и посебне мере царинског надзора и контроле. Те посебне мере значе и утврђивање посебних услова за транзит одређене акцизне робе који, између осталог, укључују и граничне прелазе преко којих се може обављати транзит поменуте робе.

Одредбама члана 3. Уредбе о посебним условима за транзит одређених деривата нафте („Сл. гласник РС“, бр. 110/2007) прописано је да се унос и износ деривата нафте у друмском саобраћају врши искључиво преко граничних прелаза, односно царинских контролних пунктова, и то царинских испостава: Батровци, Богојево, Ватин, Градина, Караташ, Мали Зворник, Прешево, Српска Црња, Терминал – Хоргош и Царинског контролног пункта Гостун. Деривати нафте могу се упућивати са граничних прелаза у унутрашњост земље само у царинске испоставе које су одређене актом који се доноси на основу члана 87. Царинског закона

(Решење о одређивању царинарница и њихових организационих јединица за царинење одређене робе – „Сл. гласник РС“, бр. 61/2008).

Такође, с тим у вези, Министарство финансија указује да је одредбама члана 6. Уредбе о посебним условима за вршење промета робе са Аутономном покрајином Косово и Метохија („Сл. гласник РС“, бр. 139/04 ... 91/06), између осталог, прописано да роба страног порекла над којом није спроведен царински поступак, као и роба у транзиту, може да се упути са граничног прелаза, односно са територије Републике Србије на територију АПКМ, уз одговарајуће мере царинског надзора и пријављује се надлежној робној царинској испостави са АПКМ. Изузетно, упућивање стране акцизне робе и шећера врши се само преко Царинске испоставе Прешево, осим нафте и нафтних деривата домаћег порекла, ако се на територију АПКМ упућују железницом преко Царинске испоставе Рашка. Након потврде пријема Царинска испостава Прешево, односно Царинска испостава Рашка упућују робу, под царинском пратњом, до најближег царинског контролног пункта, ради иступа на територију АПКМ.

4. Могућност ослобођења од плаћања увозних дажбина на увоз предмета наслеђених у иностранству (кућне ствари)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-00001/2009-17 од 12.1.2009. год.)

Одредбом члана 192. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05-др. закон, 62/06-др. закон) прописана су ослобођења физичких лица од плаћања увозних дажбина.

Ослобођени су од плаћања увозних дажбина, између осталог, домаћи држављани и стално настањени страни држављани – на предмете наслеђене у иностранству.

Сходно члану 251. Уредбе о царински дозвољеном поступању са царинском робом, пуштању царинске робе и наплати

царинског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 127/03 ... 80/07), ради коришћења наведене повластице корисник повластице подноси царинском органу одлуку о наслеђивању надлежног домаћег или страног суда, односно надлежног страног органа, или потврду дипломатско-конзуларног представништва у иностранству.

Имајући у виду одредбе цитираних прописа, као и документацију која је приложена уз допис, право на ослобођење од плаћања увозних дажбина остварује се на надлежној царинарници, уз подношење претходно наведене документације, што ће царински орган ценити у сваком конкретном случају.

5. Захтев за привремену обустава поступка царинења робе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00077/2008-17 од 26.12.2008. год.)

Роба над којом треба да се спроведе царински поступак мора да буде обухваћена декларацијом за тај царински поступак. Уз декларацију се прилажу исправе потребне ради примене прописа царинског поступка за који се роба пријављује. Сходно одредбама члана 90. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05 и 62/06), царински орган ће одмах прихватити декларацију која је поднета у складу са одредбама Царинског закона, под условом да је роба обухваћена декларацијом допремљена царинарници.

Такође, Министарство финансија напомиње да је одредбама члана 94. поменутог закона прописано да се у спровођењу царинског поступка за који је роба декларисана примењују прописи који важе на дан прихватања декларације, ако није друкчије прописано.

С обзиром да је у конкретном случају предметна роба стављена у царински поступак који се води пред царинским органом, а имајући у виду одредбе члана 48. став 2. Закона о

државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05 и 101/07), Министарство финансија не може инструкцијом одређивати начин поступања и решавања у управној ствари.

6. Утврђивање царинске вредности увезене робе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 335-00-00754/2008-17 од 22.12.2008. год.)

Поступак и методи утврђивања царинске вредности робе ради примене стопа из Царинске тарифе и обрачуна осталих увозних дажбина прописани су одредбама чл. 46. до 62. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03, 61/05, 85/05-др. закон, 62/06-др. закон).

При спровођењу поступка пуштања робе у слободан промет царинском органу се за утврђивање царинске вредности увезене робе подноси уговор о купопродаји и фактура.

Примарни метод за утврђивање царинске вредности увезене робе је њена „трансакцијска вредност“. Другим речима, то је вредност робе коју чини стварно плаћена цена или цена коју треба платити за увезену робу која се продаје ради извоза у Србију. Цена робе утврђена на берзи може се сматрати трансакцијском ценом под условом да су уговором прецизно одређени елементи који ту цену дефинишу. Трансакцијска цена увећава се у неким случајевима, за неке специфичне трошкове и издатке (члан 54) који се сматрају саставним делом царинске вредности, а који нису обухваћени ценом увезене робе.

Методи царинског вредновања према одредбама чл. 46–62. Царинског закона прописани су по њиховом редоследу примене. Дакле, уколико се у неком конкретном случају не може применити метод трансакцијске вредности, то ће се царинска вредност робе утврдити применом једне од метода за утврђивање царинске вред-

ности прописаних Царинским законом и то према редоследу тих метода у складу са тим законом.

Министарство финансија напомиње да је Законом (чл. 60) прописано да царински орган може да захтева од декларанта да поднесе све исправе и податке који су потребни за утврђивање царинске вредности у складу са одредбама чл. 46. до 62. овог закона.

Са друге стране, истим законом (чл. 61) прописана је обавеза царинског органа да увозника, на његов захтев, у писаној форми обавести о царинској вредности која је утврђена у складу са одредбама овог закона, као и методу који је примењен приликом утврђивања те вредности.

Министарство финансија указује да су нејасни наводи из дописа који се односе на прераду увезене робе, па самим тим и формула за израчунавање цене. Ово тим пре што се у допису наводи да се Друштво бави увозом и продајом робе, а не и производњом робе и што се не наводе остали елементи битни за одређивање одговарајућег царинског поступка над предметном робом.

7. Продужење и поштовање рока за привремени увоз

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 335-00-00596/2008-17 од 30.10.2008. год.)

Одредбама члана 160. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 73/03 ... 62/06) прописано је да у поступку привременог увоза царински орган одобрава употребу у царинском подручју стране робе намењене поновном извозу, у неизмењеном стању, осим уобичајеног смањења вредности због употребе, уз потпуно или делимично ослобођење од плаћања увозних дажбина и без примене мера комерцијалне политике. Царински орган одређује рок у коме се увезена роба мора поново извести или се мора

одобрити ново царински дозвољено поступање или употреба те робе, при чему овај рок мора бити довољан за постизање сврхе привременог увоза. Изузетно, овај рок може бити продужен на основу писаног захтева заинтересованог лица.

Имајући у виду цитиране законске одредбе, наводе из дописа (најпре је одобрен привремени увоз по основу закупа половних модуларних полуприколица до 6.6.2008. године, а касније је тај рок, на захтев заинтересованог лица, продужен до 6.12.2008. године), као и чињеницу да је царински орган приликом одређивања рока требало да узме у обзир све чињенице конкретног случаја (првенствено, да се ради о роби – превозном средству чија је природа таква да је немогуће да буде на једном месту, тј. да буде статично), мишљење Министарства финансија је да не постоје сметње да се увезена предметна роба користи до истека одобреног периода, под условима из датог одобрења.

Министарство напомиње да се одобрење за привремени увоз робе може укинути, односно поништити само у складу с одредбама Царинског закона и Закона о општем управном поступку.

ТАКСЕ

1. Плаћање републичке административне таксе за решење о престанку држављанства Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-01-00001/2009-04 од 15.1.2009. год.)

Тарифним бројем 97а став 5. Тарифе републичких административних такси која је саставни део Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03 ... и 54/08, у даљем тексту: Закон) уређено је да се за решење о престанку држављанства Републике плаћа такса у усклађеном динарском износу од 21.170 динара.

Ослобођења од плаћања републичких административних такси уређена су одредбама чл. 18. и 19. Закона. Поред тога, републичке административне таксе се не плаћају за списе и радње за које је ослобођење од плаћања посебно прописано Тарифом републичких административних такси.

Законом није прописана могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе за решење о престанку држављанства Републике Србије из разлога што је таксени обвезник корисник материјалног обезбеђења.

ОТПИС КАМАТЕ НА ДОСПЕЛЕ ОБАВЕЗЕ ПО ОСНОВУ ОДРЕЂЕНИХ ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Да ли органи локалних самоуправа за изворне локалне јавне приходе имају надлежност да одлуком уреде отпис камате на обавезе по основу доспелих а неплаћених изворних локалних јавних прихода?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00010/2009-04 од 21.1.2009. год.)

Према одредби члана 1. Закона о отпису камате на доспеле обавезе по основу одређених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 102/08, у даљем тексту: Закон о отпису камате), тим законом уређују се услови, обим и поступак отписа обрачунате, а неплаћене камате на обавезе које су доспеле за плаћање до 31. децембра 2007. године (у даљем тексту: камата) по основу јавних прихода, и то:

- 1) пореза на доходак грађана, укључујући и порез на приходе од самосталне делатности;
- 2) пореза на добит предузећа;
- 3) пореза на пренос апсолутних права;
- 4) пореза на наслеђе и поклон;
- 5) пореза на промет;
- 6) пореза на регистровано оружје;

- 7) пореза на фонд зарада;
 - 8) пореза на финансијске трансакције;
 - 9) доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање,
- и
- 10) доприноса за обавезно осигурање за случај незапослености.

Према томе, применом Закона о отпису камате може се остварити право на отпис обрачунате, а неплаћене камате (када су за то испуњени прописани услови) по основу јавних прихода доспелих до 31. децембра 2007. године, побројаних одредбом члана 1. тач. 1) до 10) Закона о отпису камате, а не и других јавних прихода (нпр. пореза на имовину у тзв. статисти, пореза на додату вредност, акциза ...).

Имајући у виду да су надлежности општине уређене одредбом члана 20. Закона о локалној самоуправи („Сл. гласник РС“, бр. 129/07), чији је стручни обрађивач Министарство за државну управу и локалну самоуправу, по питању да ли органи локалних самоуправа за изворне локалне јавне приходе имају надлежност да одлуком уреде отпис камате на обавезе по основу доспелих а неплаћених изворних локалних јавних прихода, потребно је, као надлежном, обратите се том министарству.

2. Где може да се оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза, између осталог и о висини главног дуга и камате обрачунате због доцње у његовом плаћању?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00037/2008-04 од 14.1.2009. год.)

Према одредби члана 24. став 1. тачка б) Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“,

бр. 80/02 ... 61/07, у даљем тексту: ЗПППА), порески обвезник има право да оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се њему воде код Пореске управе и захтева измену непотпуних или нетачних података.

Пореска управа води пореско књиговодство (члан 163. став 1. ЗПППА). Дакле, у Пореској управи се може остварити увид у податке о утврђивању и наплати пореских обавеза, између осталог и о висини главног дуга и камате обрачунате због доцње у његовом плаћању.

3. Да ли се применом Закона о отпису камате на доспеле обавезе по основу одређених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање може остварити право на отпис обрачунате, а неплаћене камате по основу пореза на доходак грађана – пореза на остале приходе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00042/2008-04 од 6.1.2009. год.)

Према одредби члана 1. тачка 1) Закона о отпису камате на доспеле обавезе по основу одређених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 102/08, у даљем тексту: Закон о отпису камате), тим законом се уређују услови, обим и поступак отписа обрачунате, а неплаћене камате на обавезе које су доспеле за плаћање до 31. децембра 2007. године по основу пореза на доходак грађана, укључујући и порез на приходе од самосталне делатности.

Према одредби члана 3. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01 ... и 7/08), порезу на доходак грађана подлежу следеће врсте прихода:

- зараде;
- приходи од пољопривреде и шумарства;

- приходи од самосталне делатности;
- приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- приходи од капитала;
- приходи од непокретности;
- капитални добици, и
- остали приходи.

Према томе, сагласно Закону о отпису камате, предмет отписа је и обрачуната, а неплаћена камата на обавезе које су доспеле за плаћање до 31. децембра 2007. године по основу пореза на доходак грађана – на остале приходе. Право на отпис камате у складу са Законом о отпису камате може се остварити само ако су испуњени Законом прописани услови.

Према одредби члана 81. Закона о порезу на доходак грађана, осталим приходима сматрају се: приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари, добици од игара на срећу, приходи од осигурања лица, приходи спортиста и спортских стручњака и други приходи, осим оних који су посебно изузети тим законом.

Ф И С К А Л Н Е К А С Е

1. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом промета добара (кондиторских производа, сокова и воде у оригиналном паковању) из специјализованог моторног возила за шалтерску продају робе физичким лицима, сагласно Одлуци о постављању тезги и других покретних привремених објеката

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00265/2008-04 од 30.12.2008. год.)

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

Сагласно одредби члана 3. став 3. Закона, обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе не односи се на пољопривредног произвођача и власника самосталне занатске радње који на пијачним тезгама и сличним објектима продају пољопривредне производе, односно сопствене производе занатства и домаће радиности, као и на банкарске организације, осигуравајуће организације, ПТТ и јавна предузећа која накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуна потрошње

преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Уредбом о одређивању лица на која се, услед специфичности делатности које обављају, не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Одредбом члана 38. Закона прописано је да обвезник може да отпочне обављање делатности промета добара на мало, односно пружања услуга физичким лицима, после фискализације фискалне касе и њеног инсталирања у објекту, односно на месту на коме се обавља промет.

Одредбом члана 11. Правилника о поступку фискализације, садржају евиденције о овлашћеним сервисима и сервисерима и изгледу, садржају и начину вођења досијеа и сервисне књижице фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 140/04, у даљем тексту: Правилник) прописано је да обвезник који обавља делатности које се могу обављати код наручиоца посла или од места до места (пословање, оправка, монтажа и слично), у првом делу Обрасца ИПУ-1, тачка 2. Објекат, односно место инсталирања фискалне касе, у делу Подаци, уписује: тип и марку превозног средства којим се обавља делатност, регистарски број превозног средства, као и телефон/телефакс лица за контакт.

У складу са поменутом Уредбом, само лица која обављају делатност из подгрупе 52630 (остала трговина на мало изван продавница – продаја преко аутомата, продаја преко путујућих продаваца – улична продаја сладоледа, лозова, кокица и штампе–колпортери) немају обавезу евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да продаја кондиторских производа, сокова и воде у оригиналном паковању из специјализованог моторног возила за шалтерску продају робе није наведена у оквиру подгрупе 52630 – Остала трговина на мало изван продавница и да

као таква није изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе наведеним чланом Закона, као ни поменутом Уредбом, промет који привредни субјект оствари продајом поменутих добара физичким лицима дужан је да евидентира преко фискалне касе, с обзиром да се овакав промет сматра прометом добара на мало.

При томе, Министарство финансија напомиње да привредни субјект може отпочети обављање делатности промета добара на мало, односно пружања услуга физичким лицима, после фискализације фискалне касе и њеног инсталирања у објекту, односно на месту на коме се обавља промет. То значи да је привредни субјект који обавља промет добара (кондиторских производа, сокова и воде у оригиналном паковању) из специјализованог моторног возила за шалтерску продају робе физичким лицима, дужан да фискализује фискалну касу и да у првом делу Обрасца ИПУ-1, тачка 2. Објекат, односно место инсталирања фискалне касе, у делу Подаци, упише: тип и марку превозног средства којим се обавља делатност; регистарски број превозног средства, као и телефон/телефакс лица за контакт, сагласно члану 11. Правилника.

2. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када се као купац добара појављују амбасаде страних држава које за сопствене потребе купују одређена добра

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00278/2008-04 од 30.12.2008. год.)

Одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евиден-

тирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Према томе, у складу са наведеним чланом Закона, обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе односи се на сваки појединачни промет добара на мало, без обзира ко је купац (физичко лице, правно лице или предузетник) и на сваку појединачну услугу извршену (пружену) само физичком лицу, независно да ли плаћање пружене услуге врши само физичко лице или привредни субјекат. То значи, у конкретном случају, да уколико се као купац добара у малопродаји појави амбасада стране државе као правно лице, привредни субјект који обавља промет добара на мало дужан је да изда и рачун или други документ у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност и да у том рачуну (фактури) упише број фискалног исечка на основу кога је промет евидентиран преко фискалне касе.

При томе, Министарство финансија напомиње да када се као купац добара појављује правно лице, у конкретном случају амбасада стране државе, привредни субјект који остварује промет продајом добара амбасади стране државе у оквиру делатности коју обавља (осим малопродаје) није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе.

3. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект пружа услуге испоруке и одржавања софтверских информационих система правним лицима и предузетницима, у оквиру своје основне делатности 51190 (Посредовање у продаји разноврсних производа), при чему због промене пословног простора врши и продају расходованих основних средстава и

ситног инвентара (телефона, рачунара, намештаја и др.) својим запосленима и другим физичким лицима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00235/2008-04 од 9.12.2008. год.)

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

Према томе, у складу са наведеном одредбом Закона, привредни субјект који пружа услуге испоруке и одржавања софтверских информационих система другим привредним субјектима (правним лицима и предузетницима), у оквиру своје основне делатности 51190 (Посредовање у продаји разноврсних производа), нема обавезу да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, осим у случају ако се поменуте услуге пружају физичким лицима.

При томе, по мишљењу Министарства финансија, када привредни субјект који је регистрован за услуге посредовања (51190 – Посредовање у продаји разноврсних производа), због промене пословног простора врши и продају расходованих основних средстава и ситног инвентара (телефона, рачунара, намештаја и др.) својим запосленима и другим физичким лицима, нема обавезу евидентирања овог промета преко фискалне касе, с обзиром да привредни субјект не обавља делатност промета добара на мало и не пружа услуге физичким лицима.

4. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект пружа услуге чишћења објеката у оквиру основне делатности 74700 (Чишћење објеката), при чему због дотрајалости врши продају основних средстава и ситног инвентара (опрема за чишћење, рачунарска и ПТТ опрема, канцеларијски намештај и др.) физичким лицима – запосленим радницима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00249/2008-04 од 3.12.2008. год.)

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

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да је лице чија је основна делатност 74700 (Чишћење објеката) изузето од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари пружањем услуге чишћења објеката није дужан да евидентира преко фискалне касе.

При томе, по мишљењу Министарства финансија, када привредни субјект који обавља делатност 74700 (Чишћење објеката) због дотрајалости основних средстава и ситног инвентара, а на основу одлуке о расхоровању дотрајалих основних средстава и ситног инвентара (опрема за чишћење, рачунарска и ПТТ опрема,

канцеларијски намештај и др.), врши продају истих физичким лицима – запосленим радницима, нема обавезу евидентирања овог промета преко фискалне касе, с обзиром да привредни субјект не обавља делатност промета добара на мало.

5. Евидентирање промета преко фискалне касе приликом вршења услуга извођења астролошких и спиритуалних сеанси, организовања пратње, заказивања састанака, женидбених бироа, откривања порекла, као и делатности чистача ципела, носача, лица за паркирање аутомобила и др. физичким лицима у оквиру делатности 93050 (Остале услужне делатности, на другом месту непоменуте), као и обавеза увођења и прикључења терминала за даљинско читавање дневних извештаја из фискалне касе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00260/2008-04 од 3.12.2008. год.)

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

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

У складу са поменутом Уредбом, лице које обавља делатност из подгрупе 93050 (Остале услужне делатности, на другом месту непоменуте – делатност чистача ципела, носача и лица за паркирање аутомобила) нема обавезу евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да вршење услуге извођења астролошких и спиритуалних сеанси, организовања пратње, заказивања састанака, женидбених бироа, откривања порекла и др. физичким лицима није наведена у оквиру подгрупе 93050 (Остале услужне делатности, на другом месту непоменуте) и да као таква није изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, у складу са наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари пружањем поменутих услуга дужан је да евидентира преко фискалне касе.

При томе, Министарство финансија напомиње да уколико се, у конкретном случају, поменуте услуге, како се наводи у допису, пружају ван седишта, пружалац услуге је дужан да на месту пружања услуге изда фискални исечак кориснику услуге.

2. Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да фискална каса мора да има терминал за даљинско читавање свих формираних дневних извештаја из фискалне касе (у даљем тексту: терминал за даљинско читавање) за задати период, осим фискалне касе преко које се врши евидентирање промета на пијачним тезгама и фискалне касе преко које се врши евидентирање промета у оквиру обављања делатности која захтева честу промену места продаје добара, односно пружања услуга.

Под делатностима које захтевају честу промену места продаје добара, односно пружања услуга подразумевају са делатности одређене Правилником о одређивању делатности за чије обављање није потребан посебан простор („Сл. гласник РС“, бр. 9/96), само у случају кад лица немају посебан простор у коме

обављају поменуте делатности, већ делатност обављају искључиво код корисника.

Према томе, лица која имају посебан простор у коме обављају регистровану делатност, а која су према Закону о фискалним касама у обавези да евидентирају промет преко фискалне касе, при чему услуге из регистроване делатности обављају и ван седишта, у обавези су да периодично прикључују фискалну касу на терминал за даљинско читавање који се налази у седишту.

Период прикључивања дефинише Пореска управа преко команди које задаје терминалу за даљинско читавање, а који се визуелно сигнализира обвезнику од стране терминала за даљинско читавање. Приликом прикључења терминала за даљинско читавање читају се подаци из фискалне меморије фискалне касе и уписују у терминал, после чега се фискална каса може одвојити од терминала и поново користити ван седишта за евидентирање промета.

6. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјекат који се бави откупом, прерадом и извозом јагодичастог воћа, по уговору о продаји са оброчним отплатама цене, даје одређену количину добара (вештачко ђубриво или пољопривредне машине) регистрованим индивидуалним пољопривредним произвођачима воћа, поврћа и других пољопривредних производа, при чему се наплата оброчних рата врши у пољопривредним производима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01892/2008-04 од 15.10.2008. год.)

У складу са одредбом члана 3. ст. 1. и 2. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“, бр. 135/04, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет

добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе постоји и у случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

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

Према томе, у конкретном случају када привредни субјект који се бави откупом, прерадом и извозом јагодичастог воћа, по уговору о продаји са оброчним отплатама цене, даје одређену количину добара (вештачко ђубриво или пољопривредне машине) регистрованим индивидуалним пољопривредним произвођачима воћа, поврћа и других пољопривредних производа, при чему се наплата оброчних рата врши у пољопривредним производима, није дужан да испоруку вештачког ђубрива или пољопривредних машина индивидуалним пољопривредним произвођачима евидентира преко фискалне касе, с обзиром да није реч о промету добара на мало чији се промет евидентира на начин прописан чланом 5. став 3. Закона.

7. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом издавања лекова на лекарски рецепт на основу уговора са Републичким заводом за здравствено осигурање у апотекарским установама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-000219/2008-04 од 14.10.2008. год.)

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

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да група делатности 523 (Трговина на мало фармацеутским, медицинским, козметичким и тоалетним препаратима) није изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеним чланом Закона, као ни наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари обављањем регистроване делатности трговине на мало фармацеутским производима, дужан је да евидентира преко фискалне касе.

При томе, Министарство финансија напомиње да у случају када се лек издаје на рецепт, цена артикла у оперативној меморији фискалне касе је вредност партиципације, односно проценат од продајне цене лека.

Министарство, такође, напомиње да када се, у конкретном случају, врши наплата дела лека (рефундирање цене лека) од Фонда здравственог осигурања, тако остварена накнада не подлеже евидентирању промета преко фискалне касе.

8. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе приликом промета добара на мало, односно вршења услуга у ауто-сервису физичким лицима у оквиру делатности 50200 (Одржавање и оправка моторних возила)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00212/2008-04 од 8.10.2008. год.)

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

Сагласно одредби члана 12. ст. 1. и 5. Закона, фискални исечак је фискални документ у коме се евидентира сваки појединачно остварен промет добара на мало, односно услуга физичким лицима које купац добара, односно корисник услуга плаћа готовином, чеком или картицом. Ако купац добара на мало, односно корисник услуге, плаћање врши на основу фактуре, обвезник је дужан да у фактуру унесе редни број фискалног исечка на основу кога је евидентиран промет у фискалној каси.

Одредбом члана 18. ст. 1, 2. и 3. Закона обвезник је дужан да кушцу добара, односно кориснику услуге одштампа и изда

фискални исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, без обзира да ли купац добара, односно корисник услуга то захтева или не. Обвезник је дужан да фискални исечак издаје са свим обавезним подацима из члана 12. став 2. Закона. Такође, обвезник је дужан да на видном месту у објекту у коме врши промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима, истакне обавештење о обавези издавања фискалног исечка од стране обвезника, о обавези узимања фискалног исечка од стране купца добара, односно корисника услуга, као и о праву купца добара, односно корисника услуга да купљена добра, односно извршене услуге не плати обвезнику ако му обвезник не одштампа и изда фискални исечак.

Чланом 13. став 1. Закона прописано је да је дневни извештај фискални документ који је обвезник дужан да формира и штампа једном дневно, на крају рада. У дневном извештају се евидентирају тотали промета добара и услуга из свих фискалних исечака забележених у оперативној меморији, сачињених од тренутка формирања претходног дневног извештаја.

У складу са чланом 20. Закона обвезник је дужан да води књигу дневних извештаја за сваку фискалну касу. Обвезник је дужан да одштампане дневне извештаје евидентира и одлаже у књигу дневних извештаја хронолошким редом. Књигу дневних извештаја обвезник је дужан да чува на месту на коме врши промет добара на мало, односно месту пружања услуга. Обвезник је дужан да књигу дневних извештаја чува три године. Рок се рачуна од првог дана наредне године у односу на годину у којој је књига дневних извештаја формирана.

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Сагласно наведеним одредбама, обвезник је дужан да купцу добара, односно кориснику услуге одштампа и изда фискални

исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, без обзира да ли купац добара, односно корисник услуга то захтева или не.

Такође, обвезник је дужан да води књигу дневних извештаја за сваку фискалну касу у којој се одлажу одштампани дневни извештаји хронолошким редом.

Према томе, с обзиром да лица која обављају делатност 50200 (Одржавање и оправка моторних возила) нису изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари приликом промета добара на мало, односно вршења услуга одржавања и оправке моторних возила у ауто-сервису физичким лицима, дужан је да евидентира преко фискалне касе, независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Министарство финансија напомиње да је поменути Закон у примени од 1.1.2005. године.

9. Обавеза евидентирања промета преко фискалне касе у случају када привредни субјект поред претежне делатности 92710 (Коцкање и клађење) у свом објекту обавља и промет е-load електронске допуне за pre-paid мобилну телефонију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00208/2008-04 од 29.9.2008. год.)

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

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, сагласно наведеним одредбама Закона, као и наведеном Уредбом, у конкретном случају, промет који привредни субјект оствари прометом добара на мало и пружањем услуга у оквиру претежне делатности 92710 (Коцкање и клађење) физичким лицима, као што је промет e-load електронске допуне за pre-raid мобилну телефонију мобилног оператера Telenor, према мишљењу Министарства финансија није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе, с обзиром да се пружање поменутих услуга сматра телекомуникационом услугом која је као таква изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеном Уредбом.

10. Евидентирање промета преко фискалне касе у случају када средња школа у оквиру своје основне делатности 80220 (Техничко и стручно средње образовање) врши набавку уџбеника својим ученицима, при чему средња школа набавља уџбенике у име својих ученика

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00203/2008-04 од 23.9.2008. год.)

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

случају када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду за пружене услуге сноси правно лице, односно предузетник, и то независно од начина плаћања (готовина, чек, картица и безготовинско плаћање).

Сагласно одредби члана 12. ст. 1. и 5. Закона, фискални исечак је фискални документ у коме се евидентира сваки појединачно остварен промет добара на мало, односно услуга физичким лицима које купац добара, односно корисник услуга плаћа готовином, чеком или картицом. Ако купац добара на мало, односно корисник услуге, плаћање врши на основу фактуре, обвезник је дужан да у фактуру унесе редни број фискалног исечка на основу кога је евидентиран промет у фискалној каси.

Уредбом о одређивању лица на која се услед специфичности делатности које обављају не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 100/04 и 106/04, у даљем тексту: Уредба) одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да регистрована делатност 80220 (Техничко и стручно средње образовање) спада у грану делатности 802 (Средње образовање) и као таква је изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари у оквиру регистроване гране делатности 802 није дужан да евидентира преко фискалне касе.

При томе, Министарство финансија напомиње да у случају када привредни субјект у оквиру своје основне делатности 80220 (Техничко и стручно средње образовање) врши и споредни промет добара (у конкретном случају, набавку уџбеника за своје ученике), мишљење Министарства финансија је да за такав промет не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе, с обзиром да се овај промет обавља у циљу вршења основне делатности.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли се за потребе примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Мађарском, у циљу доказивања статуса резидента Мађарске, а ради остваривања погодности предвиђених Уговором (опорезивање камате у земљи извора – Републици Србији по бенефицираној стопи пореза по одбитку), као доказ може прихватити потврда о резидентности издата на обрасцу Мађарске (уз приложен оверен превод исте на српски језик), а не на обрасцу Републике Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-104/2009-04 од 16.1.2009. год.)

Став је Сектора за фискални систем Министарства финансија да потврда о резидентности има своју вредност само ако је издата (оверена потписом и печатом надлежног органа друге државе уговорнице – из члана 3. уговора о избегавању двоструког опорезивања) на обрасцу (српско-енглеском или српско-француском) који је, за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, креирало Министарство финансија – Група за упоредно пореско право и избегавање двоструког опорезивања.

2. Порески третман зараде из радног односа која се исплаћује резиденту Србије (упућеном раднику) за рад обављен у Белгији (обављање послова за резидентно правно лице)

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-01-2055/2008-04 од 30.12.2008. год.)

1. Између СФР Југославије и Краљевине Белгије закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 11/81) који се примењује од првог јануара 1984. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије (у даљем тексту: Србија) и Краљевине Белгије (у даљем тексту: Белгија).

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

2. Споразум (у члану 15. – Несамосталне личне делатности), поред осталог, садржи решење према коме лични доходи и друга слична примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Србије) оствари из радног односа опорезује се само у тој држави уговорници (у конкретном случају, у Србији). Ако је запослен у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Белгији – под овим се подразумева да се рад физички обавља у Белгији) таква примања могу се опорезовати у тој другој држави (у конкретном случају, у Белгији) пошто су у њој остварена (члан 15. став 1. Споразума).

С тим у вези, Министарство финансија сматра да се под изразом „зарада“ из члана 15. Споразума подразумева накнада зараде коју резидентно правно лице исплаћује резидентним физичким лицима – својим запосленима упућеним на рад у Белгију (по основу и током трајања упућивања на рад у Белгију).

Члан 15. став 2. Споразума предвиђа да примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Србије) оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Белгији) опорезују се само у првопоменутој држави (у конкретном случају, у Србији):

(а) ако прималац борави у другој држави (у конкретном случају, у Белгији) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у односној календарској години, и

(б) ако су примања исплаћена од стране или у име лица које није резидент друге државе (у конкретном случају, Белгије);

(ц) ако примања не сноси стална пословна јединица или стална база коју лице има у другој држави (у конкретном случају, у Белгији).

Ако су испуњена сва три наведена услова, зарада радника не опорезује се у Белгији, већ у Србији, али је надлежним белгијским пореским органима потребно пружити доказ да је радник резидент Србије. У том случају, радник треба да се обрати захтевом и потребном документацијом (која се, поред осталог, односи на пријаву пребивалишта у Србији – не старију од шест месеци) Министарству финансија, ради издавања потврде о резидентности, у смислу члана 4. Споразума.

3. Уколико је, међутим, на основу наведених одредби Споразума, радник обавезан на плаћање пореза у Белгији (јер не испуњава један од претходно наведена три кумулативна услова □у

конкретном случају, јер је боравак у Белгији дужи од 183 дана), Споразум, у члану 23. (Методи за отклањање двоструког опорезивања) став 2. под а), у циљу избегавања двоструког опорезивања, садржи решење према коме Србија, као земља резидентности, наведену зараду изузима од опорезивања, али може, приликом утврђивања пореза на остали доходак тог лица, применити пореску стопу која би се примењивала да изузети доходак није био изузет.

Изузимање од опорезивања односи се како на порез на доходак (зараду) који се плаћа по одбитку, тако и на годишњи порез на доходак грађана, при чему би приход (зарада) остварен у Белгији, у Србији био пријављен само у циљу примене прогресивне пореске стопе годишњег пореза на доходак грађана, а сам приход (зарада) не би био опорезован ни на годишњем нивоу.

4. Министарство финансија посебно напомиње да за примену метода изузимања од опорезивања наведене зараде у Србији није од значаја чињеница да је порез на зараду ефективно плаћен у Белгији, већ је одлучујућа чињеница да ли Белгија, на основу претходно наведених одредаба члана 15. Споразума, има или нема право опорезивања (у конкретном случају који се наводи у допису, јасно је да Белгија има право опорезивања; ово из разлога јер ће радник радити у Белгији две године).

Наведени метод изузимања примењује се без обзира на метод кредита прописан чланом 12. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 (испр.) и 7/08).

5. Што се тиче питања да ли резидентно правно лице које је упутило своје запослене на обављање послова у Белгији треба да обрачунава порез на зараде на накнаде зарада које исплаћује тим запосленим током трајања упућивања, мишљење Сектора за фискални систем Министарства финансија је да наведена обавеза не постоји, али под условом да су унапред познати разлози (о који-

ма је претходно било говора) због којих ће, на основу неиспуњења услова (од стране упућеног радника) из члана 15. став 2. Споразума, Белгија имати право опорезивања.

3. Да ли је послодавац из Републике Србије који упуту (деташира) одређени број својих радника на привремени рад у СР Немачку у обавези да у Републици Србији, за упућене раднике, плаћа порезе на основу пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу на зараде (Образац III ОПЈ)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-1977/2008-04 од 30.12.2008. год.)

1. Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 12/88) који се примењује од 1. јануара 1989. године.

Уговор се примењује и у билатералним економским односима између Републике Србије и СР Немачке.

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

2. Уговор у члану 1. прописује да се исти примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице (у конкретном случају, лица/раднике који су резиденти Републике Србије).

Имајући у виду наведено, члан 4. став 1. Уговора, поред осталог, прописује да: „израз ‘резидент државе уговорнице’ (Републике Србије) означава лице које у Републици Србији, према закону те државе, подлеже опорезивању по основу свог пребивалишта, боравишта или другог мерила сличне природе и укључује

ту државу, њену политичку јединицу или јединицу локалне самоуправе. Овај израз, међутим, не обухвата лице које у тој држави подлеже опорезивању само за доходак из извора у тој држави или само за имовину која се у њој налази.“

Наведено подразумева да земља резидентности врши опорезивање пореског обвезника на бази његовог нето светског дохотка, тј. уз узимање у обзир свих елемената његове конкретне ситуације, односно уз примену стандардних и нестандартних одбитака. Ово је предност коју пореском обвезнику може да обезбеди само земља резидентности, која је у могућности да има увид у његову целокупну животну и сваку другу ситуацију и, стога, коректно опорезује његов нето светски доходак.

Примена принципа резидентности, дакле, обезбеђује да се физичко лице опорезује у земљи, односно пореској јурисдикцији у којој има пребивалиште, односно у земљи у којој борави одређени период времена (обично 183 дана или дуже у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години) без обзира на извор дохотка.

Сходно наведеном, принцип резидентности је принцип према коме земља опорезује светски доходак својих резидената, а нерезиденти подлежу опорезивању само за доходак из извора на територији те земље. У конкретном случају, дакле, резиденти Републике Србије подлежу у држави резидентности потпуној (неограниченој) пореској обавези за доходак остварен из свих извора, односно за доходак остварен на територији земље резидентности и из иностранства (у конкретном случају, из Немачке).

3. У вези са опорезивањем зарада из радног односа, Уговор (у члану 16. став 1. – Радни однос), поред осталог, предвиђа решење по коме се лични дохоци (зараде) које резидент Републике Србије оствари из радног односа опорезују само у Републици Србији, осим ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, Немачкој). У том случају се таква примања која се у њој остварују могу опорезовати у тој другој држави (у конкретном случају, у Немачкој).

Услов за опорезивање у држави извора (у конкретном случају, у Немачкој) је да се лични дохоци остварују из радног односа који се обавља у тој држави. Наведени принцип се примењује без обзира на временски период у коме тај доходак може бити плаћен, кредитиран или на било који други начин дефинитивно остварен од стране запосленог.

Међутим, члан 16. став 2. предвиђа да се примања која резидент Републике Србије оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Немачкој) опорезују само у држави резидентности (дакле, само у Републици Србији) ако су испуњена три кумулативна услова, и то:

1) ако прималац борави у другој држави (у конкретном случају, у Немачкој) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у односној календарској години, и

2) ако су примања исплаћена од стране или у име лица које није резидент друге државе (у конкретном случају, Немачке);

3) ако примања не падају на терет сталне пословне јединице или сталне базе коју лице има у другој држави (у конкретном случају, у Немачкој).

Ако су испуњена сва три наведена услова, зарада радника се не опорезује у Немачкој, већ у Републици Србији, али је надлежним немачким пореским органима потребно пружити доказ да су радници резиденти Србије. У том случају, сваки појединачни радник треба да се обрати (уз подношење потребне документације која се, поред осталог, односи на пријаву пребивалишта у Републици Србији – не старију од шест месеци) Министарству финансија Републике Србије, ради издавања потврде о резидентности, у смислу члана 4. Уговора.

Уколико су, међутим, на основу наведених одредби Уговора, радници обавезни на плаћање пореза у Немачкој (јер не испуњавају најмање један од претходно наведена три кумулативна услова – у конкретном случају, нпр. јер је боравак у Немачкој дужи од 183 дана), Уговор, у члану 24. (Ослобађање од двоструког опорезивања) став 2. под а), у циљу избегавања двоструког опорезивања, садржи решење према коме Република Србија, као земља резидентности, наведену зараду изузима од опорезивања.

Истовремено, члан 24. став 2. под в) Уговора, поред осталог, прописује да ако је, према некој одредби Уговора, доходак који оствари (у конкретном случају, зараду из радног односа) резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) изузет од пореза у тој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) та држава може, приликом обрачунавања пореза на остали доходак тог резидента, да примени пореску стопу која би се применила да изузети доходак није био тако изузет.

Из наведеног произилази да се изузимање од опорезивања односи како на порез на доходак (зараду) остварену током године, тако и на годишњи порез на доходак грађана.

4. С обзиром на изнето, Министарство финансија посебно напомиње да за примену метода изузимања од опорезивања наведене зараде у Републици Србији није од значаја чињеница да ли је порез на зараду ефективно плаћен у Немачкој, већ је одлучујућа чињеница да ли Немачка, на основу претходно наведених одредаба члана 16. Уговора, има или нема право опорезивања (у конкретном случају који се наводи у допису, није јасно да ли Немачка има право опорезивања; ово из разлога јер, на пример, није могуће утврдити колики временски период ће радници провести на раду у Немачкој, ко им исплаћује зараде, да ли исте падају на терет сталне пословне јединице).

4. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице исплаћује страном правном лицу, резиденту Бугарске, по основу уговора о услугама имплементације софтвера

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-1401/2008-04 од 30.12.2008. год.)

Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Бугарске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имо-

вину („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 1/99) који се примењује од првог јануара 2001. године.

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

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

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде), између осталог, предвиђа:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији), а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Бугарске) могу се опорезовати у тој другој држави (у конкретном случају, у Бугарској).

2. Ауторске накнаде се могу опорезовати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе, али ако је прималац стварни власник тих ауторских накнада, разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа ауторских накнада.

3. Израз ‘ауторске накнаде’, у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове или филмове, траке или касете за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле, или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства (know-how).“

У вези са наведеним, прецизирањем да дефиниција ауторских накнада обухвата и плаћања примљена за коришћење или право коришћења обавештења која се односе на индустријска,

комерцијална или научна искуства, алудира се на појам тзв. „стручних знања“ или енгл. know-how. Разна стручна тела и аутори су формулисали дефиниције „стручних знања“/know-how које се, суштински, међусобно не разликују. Једна таква дефиниција коју је, својевремено, дало Удружење за заштиту индустријске својине у Француској – Association des Bureaux pour la Protection de la Propriete Industrielle (ANBPP) констатује да: „стручно знање или know-how представља целокупну објављену стручну информацију, без обзира да ли може да се патентира или не, која је неопходна за индустријску репродукцију производа или процеса, непосредно и под истим условима; зависно од мере у којој потиче из искуства, know-how представља оно што произвођач не може да сазна пуким испитивањем производа и само познавањем напретка технике.“

У уговору о know-how једна уговорна страна пристаје да пружа другој страни своја посебна знања и искуства, која остају скривена за јавност, тако да та друга страна може да их користи за властити рачун. Од даваоца се не тражи да он сам игра било какву улогу у примени формула које се дају кориснику лиценце, нити да гарантује за њихов исход.

Уговор ове врсте се, тако, разликује од уговора за пружање услуга, где се једна од страна обавезује да користи своја уобичајена стручна знања, како би, она сама, обављала посао за другу страну. Плаћања по основу ове друге врсте уговора, уопштено говорећи, спадају у члан 7. (Добит од пословања) уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Потреба да се направи разлика између ове две врсте плаћања, тј. плаћања за испоручени know-how и плаћања за пружање услуга, понекад проузрокује практичне потешкоће. Следећи критеријуми су меродавни за прављење те разлике:

– уговори о испоруци know-how односе се на ону врсту обавештења/информације која већ постоји, или је у питању достављање обавештења/информације која је претходно била креирана или дорађена/измењена, при чему уговор садржи посебне одредбе у вези поверљивости;

– у случају уговора о пружању услуга, пружалац услуга се обавезује да пружа услуге које могу захтевати коришћење посебног знања, вештине и искуства од стране тог испоручиоца, али не и пренос тог посебног знања, вештине и искуства другој страни;

– у већини случајева где се ради о испоруци стручних знања/know-how обично је врло мало тога што би (по уговору) испоручилац требало да уради, осим да достави постојећу информацију или да умножи/репродукује постојећу документацију. Са друге стране, уговор о пружању услуга би, у већини случајева, и у циљу испуњења уговорне обавезе, од испоручиоца изискивао знатно веће трошкове. На пример, зависно од природе услуга које се пружају, испоручилац може да сноси терет исплате зарада запослених ангажованих на истраживању, пројектовању, провери, цртању и другим сродним делатностима, или да сноси терет плаћања подуговарачима за извршавање сличних услуга.

Примери накнаде која, стога, не би требало да се сматра накнадом за обезбеђивање стручних знања/know-how већ, пре, накнадом за пружање услуга, обухватају:

– плаћања добијена у виду накнаде за сервисирање после продаје;

– плаћања за услуге које продавац пружа купцу по основу гаранције;

– плаћања за чисто техничку помоћ;

– плаћања за стручна мишљења инжењера, адвоката или рачуновођа;

– плаћања за савет дат електронским путем, за електронску комуникацију са техничарима, или за приступ (преко рачунарске мреже) бази података за отклањање сметњи (нпр. база података која корисницима софтвера пружа информације које немају поверљив карактер) као одговор на често понављана питања или уобичајене проблеме који се често јављају.

У посебном случају, када се ради о уговору по коме испоручилац пружа обавештења/информације у вези рачунарског

програмирања, опште је правило да ће се сматрати да је плаћање извршено искључиво као накнада за пружање обавештења/информација које представљају know-how, ако се плаћање врши ради прибављања обавештења/информација које представљају идеје и принципе који чине основ програма (нпр. алгоритми; програмски језик), као и уколико ако се обавештења/информације дају под условом да их купац не објављује без посебног одобрења и ако представљају заштићену пословну тајну.

Министарство финансија напомиње да у пословној пракси нису ретки случајеви уговора који се могу односити и на стручна знања/know-how и на пружање техничке помоћи. Пример ове врсте уговора, између осталих, јесте уговор о франшизама, где давалац франшизе примаоцу франшизе уступа своје стручно знање и искуство уз, истовремено, пружање разноврсне техничке помоћи која је, у одређеним случајевима, подржана финансијском помоћи и испоруком робе. У случајевима наведених мешовитих уговора, надлежни порески органи треба да поступе у складу са принципом по којем се (на основу информација из уговора, или путем разумне расподеле) целокупан износ предвиђене накнаде подели у складу са одговарајућим деловима уговора, а затим на сваки такав део примени релевантни порески третман. Међутим, ако један део оног што је предвиђено уговором представља главну сврху уговора, а остали делови су искључиво помоћног и, у великој мери, безначајног карактера, она би третман који је применљив на главни део требало генерално применити на цео износ накнаде.

Истовремено, када је реч о накнади која се плаћа за коришћење или за право коришћења софтвера која, неспорно, представља ауторску накнаду за коју се плаћа порез по одбитку и, с тим у вези, накнади која се плаћа за услуге имплементације софтвера, Министарство финансија указује да је у пракси могућа ситуација у којој се плаћања за софтвер могу, такође, вршити по основу мешовитих уговора. Примери таквих уговора укључују продају рачунарског хардвера са уграђеним софтвером и дозволу за коришћење софтвера у комбинацији са одредбом о пружању

одређених услуга (нпр. сервисирање или имплементација). С тим у вези, могућа је аналогија са ауторским накнадама за стручна знања (know-how). Када је то неопходно, укупан износ накнаде која се плаћа по основу уговора треба поделити на основу информација садржаних у уговору или на основу разумне расподеле накнаде на делове, на које се затим примењује одговарајући порески третман.

С обзиром на изнето, у конкретном случају који се наводи у допису, односно у ситуацији у којој је домаћем исплатиоцу, поред испостављене фактуре по основу уговора о лиценци за софтвер за коју је обрачунат и плаћен порез по одбитку (по пореској стопи од 10 одсто предвиђеној у претходно наведеном члану 12. став 2. Уговора са Бугарском), нерезидент (резидент Бугарске) испоставио и посебну фактуру за услуге имплементације, Министарство финансија сматра да накнада која се плаћа за услуге имплементације софтвера не представља накнаду која има карактер ауторских накнада у складу са чланом 12. став 3. Уговора, на коју треба платити порез по одбитку.

С тим у вези, Министарство финансија напомиње да ће надлежни порески органи, у сваком конкретном случају, детаљно ценити све околности које, евентуално, могу да укажу на несавесно поступање пореског обвезника, у том смислу да одређену накнаду која се исплаћује нерезидентном примаоцу, жели да прикаже као накнаду која се плаћа по основу имплементације софтвера (приликом чије исплате не треба платити порез по одбитку), а да је, у ствари, реч о накнади која се плаћа по основу коришћења или права коришћења ауторског права на софтверу, приликом чије исплате треба обрачунати и платити одговарајући порез по одбитку.

Правни основ за наведено представља Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07) који у члану 9. прописује да се:

„Пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.

Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини десимуловани правни посао.

Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.“

5. Обавеза плаћања пореза по одбитку на накнаде које домаће правно лице исплаћује резиденту Немачке за услуге одржавања софтвера САП информационог система

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2348/2008-04 од 25. 12. 2008. год.)

1. У складу са чланом 40. став 1. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, ауторских накнада, камата, капиталних добитака и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

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

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

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

Према томе, уколико се, у конкретном случају, ради искључиво о накнади коју домаће правно лице плаћа резиденту Немачке, по основу услуга одржавања САП софтвера, према мишљењу Министарства финансија, наведена накнада нема карактер ауторске накнаде.

3. Истовремено, Министарство финансија сматра да наведена накнада, сходно члану 22. став 1. Уговора о избегавању двоструког опорезивања, за примаоца накнаде има карактер осталог дохотка (о коме се не говори у претходним члановима Уговора) који се, без обзира на то где настаје, опорезује само у држави резидентности примаоца дохотка (у конкретном случају, само у Немачкој).

С тим у вези, будући да је у члану 1. Уговора о избегавању двоструког опорезивања изричито наведено да се исти примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, неопходно је да страном правно лице (које одржава софтвер) надлежним пореским органима Републике Србије, односно свом исплатиоцу прихода из Републике Србије, приложи потврду о резидентности своје матичне државе (Немачке) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа Немачке.

Бланко образац потврде може се добити у Министарству финансија Републике Србије, Сектору за фискални систем, Групи за упоредно пореско право и избегавање двоструког опорезивања.

4. Уколико, међутим, накнада за одржавање софтвера има карактер добити од пословања (чије је опорезивање регулисано чланом 7. став 1. Уговора) коју страном правно лице – резидент Немачке у Републици Србији оствари пословањем преко сталне

пословне јединице, иста се (накнада) у Републици Србији може опорезивати у складу са домаћим пореским прописима и то као део добити који се може приписати тој сталној пословној јединици.

Министарство финансија посебно напомиње да ће надлежни порески орган у сваком конкретном случају детаљно ценити све околности које, евентуално, могу да укажу на несавесно поступање пореског обвезника, у том смислу да одређену накнаду која се исплаћује нерезидентном примаоцу жели да прикаже као накнаду која се плаћа по основу услуга одржавања САП софтвера (приликом чије исплате не треба платити порез по одбитку), а да је, у ствари, реч о накнади која се плаћа по основу коришћења или права коришћења ауторског права на софтверу, приликом чије исплате треба обрачунати и платити одговарајући порез по одбитку.

Правни основ за наведено представља Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07) који у члану 9. прописује да се:

„Пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.

Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини десимуловани правни посао.

Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.“

ЈАВНИ РАСХОДИ

ЈАВНЕ НАБАВКЕ

1. Давање сагласности Министарства финансија за упошљавање „службеника за јавне набавке“

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-013/2009-27 од 20.1.2009. год.)

Закон о јавним набавкама („Сл. гласник РС“, бр. 116/08) је питање службеника за јавне набавке уредио на начин како је то утврђено одредбама члана 97. овог закона, а на основу става 3. овог члана, министар финансија ће по основу утврђеног овлашћења ближе прописати поступак издавања сертификата за службеника за јавне набавке и ближе одредити питања у вези са службеником за јавне набавке наведена у одредби става 3. овог члана.

С обзиром да је наведени Закон о јавним набавкама ступио на снагу петнаестог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије“ тј. 5.1.2009. године, а имајући у виду прелазну одредбу члана 126. став 6. овог закона, којом је одређено да се одредбе члана 97. овог закона примењују по истеку шест месеци од дана ступања на снагу овог закона, што значи да ће примена члана 97. овог закона отпочети 5.7.2009. године тј. од тада ће

нaручиоци бити у обaвезу дa по питању службеникa зa јaвне нaбaвке поступaју у склaду сa члaном 97. oвог зaкoнa и прописом који ће министрa финансијa донети у смислу претходно нaведеног. Наиме, у oвaкo одређеном периоду од шeст мeсeци одложeнe примeнe члaнa 97. oвог зaкoнa дaтa је зaкoном врeмeнскa мoгућнoст нaручиоцимa дa сe бaгoврeмeнo припрeмe тј. дa прeдузму свe прeтхoднe рaдњe и активнoсти пoтрeбнe у вeзи сa њихoвим поступaњeм у смислу примeнe члaнa 97. нa нaчин кaкo је тo одређeнo oвим зaкoном.

Oвoм приликoм Министрaствo финансијa указује дa трeбa имaти у виду и прeлaзну одрeдбу члaнa 126. стaв 7. oвог зaкoнa, пo којoј је нaручилaц дужaн дa у рoкy од три мeсeцa од дaнa примeнe одрeдбe члaнa 97. oвог зaкoнa oмoгући зaпoслeнoм лицу кoје oбaвљa пoслoвe јaвних нaбaвки дa стeкнe сeртификaт зa службеникa зa јaвне нaбaвке.

Имaјући у виду дa, прeмa члaну 97. Зaкoнa o јaвним нaбaвкaмa, oсим oвлaштeњa дa министрa финансијa ближe пропишe питањa одрeђeнa у стaву 3. oвог члaнa тј. дa Министрaствo финансијa нeмa зaкoнскoг oвлaштeњa зa дaвaњe сaглaснoсти нa поступaњe нaручиoцa у вeзи сa службеникoм зa јaвне нaбaвке, у смислу oвог зaкoнa, тo сe зaхтeв зa дaвaњe сaглaснoсти зa упoшљaвaњe службеникa зa јaвне нaбaвке у Дoму здрaвљa смaтрa бeспрeдмeтним, с oбзирoм дa зaкoнскo oвлaштeњe зa тaквoм сaглaснoшћу није утврђeнo одрeдбaмa Зaкoнa o јaвним нaбaвкaмa.

2. Примeнa одрeдбe члaнa 7. стaв 1. тaчкa 7) Зaкoнa o јaвним нaбaвкaмa, a пoвoдoм прибaвљaњa одрeђeнe непокрeтнoсти зa

потребе Управе царина за отварање царинских испостава на новим локацијама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-011/2009-27 од 16.1.2009. год.)

Закон о јавним набавкама („Сл. гласник РС“, бр. 116/08) је у члану 7. одредио и дефинисао набавке на које се одредбе овог закона не примењују. Одредбом става 1. тачка 7) овог члана одређено је да се одредбе овог закона не примењују на набавке непокретности или права у вези са њима, с тим што се на набавку финансијских услуга неопходних за набавку непокретности примењују одредбе овог закона.

Према наведеној одредби овог закона произилази да се на набавку која за свој предмет има непокретности или права у вези са њима у том случају се, како је изричито одређено, на те набавке не примењује Закон о јавним набавкама, из разлога што непокретности нису добра у смислу како их је овај закон дефинисао и одредио у члану 2. тачка 21), те непокретности нису и не могу бити предмет уговора о јавној набавци добара у смислу овог закона.

Међутим, уколико је за набавку непокретности неопходна набавка финансијских услуга у том случају се на набавку тих финансијских услуга примењују одредбе Закона о јавним набавкама, из разлога што финансијске услуге јесу услуге које по одредбама члана 6. овог закона јесу предмет уговора о јавним набавкама услуга у смислу овог закона.

С обзиром на наводе у допису да је Управи царина, услед потреба за отварањем царинских испостава на новим локацијама, неопходно да прибави одређене непокретности (објекте и земљишта), те се у вези са тим поставља питање да ли се куповина непокретности може спровести путем директног закључења

купопродајног уговора са власником предметне непокретности поштујући правила облигационог права, Министарство финансија указује, са становишта Закона о јавним набавкама, да непокретности нису добра одређена у смислу овог закона тј. нису и не могу бити предмет уговора о јавној набавци добара, те из наведеног разлога су у члану 7. став 1. тачка 7) овог закона набавке непокретности или права у вези са непокретностима наведене и одређене као набавке на које се не примењују одредбе Закона о јавним набавкама. Наиме, набавка непокретности је по својој правној природи и суштини стицање непокретне имовине, што у смислу Закона о јавним набавкама није предмет његовог регулисања и уређивања, те на питање у вези са начином стицања предметне непокретне имовине не односе се одредбе Закона о јавним набавкама, већ се односе одредбе Закона о средствима у својини Републике Србије, којим је у члану 6. утврђен начин прибављања непокретности у државној својини.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ЈАНУАРУ МЕСЕЦУ 2009. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ

Закон о допунама Закона о царинској тарифи	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.
Закон о изменама и допунама Закона о порезима на имовину	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.
Закон о изменама и допунама Закона о акцизама	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.
Закон о изменама и допунама Закона о републичким административним таксама	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.
Закон о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.
Закон о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање	Сл. гласник РС, бр. 5 од 22. јануара 2009.

УРЕДБЕ

Уредба о општим условима за емисију и продају краткорочних државних хартија од вредности на примарном тржишту	Сл. гласник РС, бр. 6 од 26. јануара 2009.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о ближим условима, начину и поступку за издавање дозволе за приређивање посебних игара на срећу у играчницама	Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о допуни Правилника о стандардном класификационом оквиру у Контном плану за буџетски систем	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о допуни Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама и допунама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за банке	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама и допуни Правилника о обрасцима и садржини позиција у обрасцима финансијских извештаја за банке	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама и допуни Правилника о обрасцима и садржини позиција у обрасцима консолидованих финансијских извештаја за банке	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за друштва за осигурање	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о садржају и форми образаца финансијских извештаја друштва за осигурање	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама Правилника о садржају и форми образаца финансијских извештаја друштва за управљање добровољним пензијским фондovima	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о изменама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за друштва за управљање добровољним пензијским фондovima	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.

Правилник о изменама и допунама Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за Народну банку Србије	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Правилник о садржају и форми образаца финансијских извештаја за Народну банку Србије	Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

ОДЛУКЕ

Одлука о расподели средстава по јавном позиву за подношење захтева јединица локалне самоуправе за расподелу дела средстава из наменских примања буџета Републике која се остварују приређивањем игара на срећу, а користе за финансирање локалне самоуправе од 31. октобра 2008. године	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Одлука о изменама Одлуке о структури и начину израчунавања капитала друштва за управљање доброволним пензијским фондом	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
Одлука о обављању обрачуна и поравнања платних картица	Сл. гласник РС, бр. 4 од 20. јануара 2009.

УПУТСТВА

Упутство о допуни Упутства о обавези и начину прикупљања, обраде и достављања података о стању и структури пласмана, потраживања и обавеза банака	Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.
---	---

Упутство о измени Упутства за спровођење Одлуке о усклађивању стања бруто пласмана одобрених становништву са основним капиталом банака

Сл. гласник РС, бр. 3 од 16. јануара 2009.

ОСТАЛО

Усклађени динарски неопорезиви износи

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

пореза на доходак грађана из члана 9. став 1. тач. 9), 12) и 13), члана 15а став 2, члана 18. став 1. тач. 1), 2), 4), 5), 6) и 7), члана 21а, члана 83. став 5. тачка 1) и члана 101а ст. 1, 3, 4. и 5. Закона о порезу на доходак грађана стопом раста цена на мало у 2008. години

Усклађени динарски износ из члана 13. ст. 3. и 4. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање стопом раста цена на мало у 2008. години

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

Износ процењене највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2009. годину

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

Износ највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2008. годину

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

Износ најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

Исправка Правилника о садржају и форми образаца финансијских извештаја друштва за осигурање

Сл. гласник РС, бр. 7 од 30. јануара 2009.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

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