

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА
ЗА ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

12/децембар 2011.
година LI
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА

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

Број 12
децембар 2011.
година LI
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 Мирко Цветковић, 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 савремена мишљења
за примену финансијских прописа
Министарство финансија Републике Србије
Кнеза Милоша 20, 11000 Београд
Тел. 011/3642 659

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2011 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. а) Порески третман права својине на непокретности – пословном простору у Републици Србији у случају када је ималац тог права нерезидентно лице 13
б) Порески третман прихода од закупнине који оствари нерезидентно правно лице, као власник непокретности (пословног објекта) на територији Републике Србије, на основу уговора о закупу закљученог са резидентним правним лицем. . . . 13
 2. а) Порески третман промета добара и услуга за личне потребе особља дипломатских и конзуларних представништава и међународних организација 15
б) Додељивање ознаке пореске стопе „Г“ у бази података фискалне касе добрима за које је предвиђено пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, као и могућност дефинисања више шифара у бази података фискалне касе за исто добро у зависности од категорије купаца 15
 3. а) Порески третман прихода физичког лица – бившег власника радње, по основу неизмиреног потраживања које је доспело према самосталној занатској радњи до момента док је обављала делатност, а дужници исплате доспела потраживања након затварања те самосталне занатске радње (престанка обављања делатности)..... 19
б) Порески третман преноса права својине на непокретности на основу правоснажне одлуке суда у извршном поступку, који се врши уместо исплате потраживања туженог лица тужиоцу по основу њиховог облигационог односа 19
-

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Пореска основица за обрачунавање ПДВ код промета добара – аутомобила произведених у Републици Србији, који врши произвођач аутомобила – обвезник ПДВ, у случају када Република Србија преноси новчана средства обвезнику ПДВ – произвођачу аутомобила на име субвенције за конкретан промет аутомобила 23
 2. Порески третман реализације организовања изградње дела аутопута на Коридору 10 која се финансира средствима донације Републике Грчке 24
 3. а) Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ обвезника ПДВ – произвођача вина који, у циљу промоције свог производног програма, даје без накнаде купцима или будућим купцима боце вина као пословне узорке? 28
б) Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када обвезник ПДВ – произвођач вина даје боце вина из свог производног програма као поклоне пословним партнерима? ... 28
 4. Порески третман промета услуге снимања утакмице у Републици Србији, уз коју се врше и техничке радње потребне за припрему и постављање сигнала на сателит у циљу преузимања тог сигнала за емитовање, који врши обвезник ПДВ правном лицу са седиштем у иностранству..... 31
 5. а) Порески третман првог преноса права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врши обвезник ПДВ купцу који ће предметно добро користити као пословни простор..... 32
б) Да ли обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, има право да ПДВ обрачунат од стране инвеститора – обвезника ПДВ, као претходног учесника у промету, одбије као претходни порез? ... 32
 6. Да ли физичко лице које у моменту овере уговора о купопродаји, на основу којег стиче први стан, није пунолетно, има право на рефундацију ПДВ?..... 36
-

7. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ код промета услуге наплате потраживања за друга лица	38
8. Порески третман промета консултантских услуга које обвезник ПДВ пружа страном лицу	39
9. Порески третман промета услуге нешкодљивог уклањања споредних производа животињског порекла који ветеринарска установа пружа Министарству пољопривреде, трговине, шумарства и водопривреде – Управи за ветерину	40
10. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када Град Нови Сад – Градска управа за културу додељује новчана средства на име суфинансирања пројекта „Душанов законик, атонски и хиландарски препис“ који реализује обвезник ПДВ? ..	41
11. а) Да ли постоји обавеза измене пореске основице у случају када обвезник ПДВ – испоручилац добара уговори вредност промета добара у иностраној валути, а плаћање те вредности се врши у динарима, при чему се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан плаћања?	42
б) Издавање рачуна обвезника ПДВ у случају сукцесивне испоруке добара и услуга једном лицу	42
12. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када огранак страног привредног друштва обавља за то привредно друштво послове оцене кредитне способности клијената из Републике Србије који аплицирају код страног привредног друштва за финансирање пројеката?	47
13. Порески третман промета тзв. корпоративних услуга зависним правним лицима који континуирано врши обвезник ПДВ, уз накнаду	48
14. Право обвезника ПДВ на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуге изнајмљивања апарата за воду за пиће, уз коју се, као споредан промет, испоручују и боце воде	49
15. Пореска стопа ПДВ код опорезивања промета и увоза брикета од пиљевине	51
16. Порески третман промета консултантских услуга и услуга превоза које обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном лицу	52

17. Порески третман трошкова насталих по основу подношења тужбе за наплату потраживања насталог по основу опорезивог промета добара или услуга	54
18. а) Основица за обрачунавање ПДВ у случају промета услуге давања у закуп путничког аутомобила који врши обвезник ПДВ	55
б) Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ који је набавио путнички аутомобил за потребе обављања делатности из чл. 29. став 2. Закона о ПДВ, а тај путнички аутомобил не користи искључиво за те потребе већ и за потребе делатности давања у закуп	55
19. Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана када физичко лице, на основу правоснажног решења суда који је спровео оставински поступак, наследи права и обавезе из уговора о куповини стана (а не стан).	59
20. Утврђивање сразмерног пореског одбитка	62
21. Порески третман уговора чији је предмет одустајање обвезника ПДВ – домаћег привредног друштва од права да откупи од страног лица претходно продат удео у друштву (названо „право реоткупа“), уз накнаду	66
22. Порески третман промета нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ	67

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Исказивање вредности основних средстава у Обрасцу СУ под редним бројем 1. и под редним бројем 4. за која је извршено улагање из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица . . .	71
2. Порески третман прихода који нерезидентни обвезник оствари од резидентног обвезника по основу консалтинга у области квалитета производње	73
3. Порески третман камате по основу уговора о кредиту који је резидентни обвезник – правно лице закључио са Међународном финансијском корпорацијом – нерезидентним правним лицем.	75

-
4. Порески третман расхода учињеног на име хуманитарне помоћи уплатом новца на рачун фондације „Фонд Б92“, при чему ће се та новчана средства искључиво користити за куповину инкубатора намењених Институту за неонатологију, као и уплатом новчаних средстава на рачун удружења грађана за борбу против ретких болести код деце „Живот“ која ће искључиво бити употребљена за лечење оболеле деце 77

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Примена одредбе члана 12. Закона о порезима на имовину – у односу на имовину црква и верских заједница 79
2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на пренос права својине на непокретности по основу решења суда којим се Фонду за развој АП Војводине, као извршном повериоцу, досуђују непокретности на којима је било конституисано заложно право у корист тог фонда, ради обезбеђења обавеза корисника кредита – извршних дужника по основу закључених уговора о кредиту? 84
3. Да ли физичко лице, које је обвезник пореза на додату вредност по основу остваривања прихода од издавања пословних просторија у закуп већих од 4.000.000 динара у претходних дванаест месеци, које води пословне књиге, за те непокретности – пословне просторије подноси пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину на Обрасцу ППИ-1 или на Обрасцу ППИ-2? 87
4. Да ли физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност по основу делатности изградње и продаје станова, води пословне књиге и подноси порески биланс Пореској управи, пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину подноси на Обрасцу ППИ-1 или на Обрасцу ППИ-2 и да ли за те непокретности има право на пореско ослобођење применом члана 12. став 6. Закона о порезима на имовину? 89
5. Право на пореско ослобођење из чл. 31а и 31б Закона о порезима на имовину за куповину непокретности намењене и оспособљене за пословни простор – „студио-атеље“ 92
-

-
6. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају раскида уговора о продаји стана због неизвршења уговорне обавезе продавца да предметни стан испразни од лица и ствари и да га преда купцу у државину, иако је купац платио продавцу купопродајну цену? 95
7. Да ли су цркве и верске заједнице, применом члана 12. став 1. тачка 3) Закона о порезима на имовину, ослобођене плаћања пореза на имовину за објекте на којима имају право својине у којима се налазе средње школе (гимназија) односно факултети, интернати у којима станују ученици, административно-управна зграда, манастирски конаци у којима живе свештена лица и самостани у којима живе часне сестре? 97
8. Да ли је Фондација солидарности Србије обвезник пореза на имовину на непокретности – вили „Поштански дом“ у Врњачкој Бањи, чији је власник Задужбина Лазара Стојадиновића, а којом управља та фондација? 99
9. Да ли се по основу деобе заједнички стечене имовине у ванбрачној заједници која се врши уговором о деоби закљученим у време када су бивши ванбрачни партнери закључили брак (а и сада су у браку) плаћа порез на поклон, односно порез на пренос апсолутних права? 101
10. Да ли се подноси једна пореска пријава ППИ-2 или две (по једна за приземље и за спрат) – за пословни објекат који се састоји од два нивоа (приземља и спрата) при чему је приземље потпуно уређено, док спрат није уређен, а спољашност објекта је у потпуности иста како за приземље тако и за спрат? 104

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности коју је физичко лице стекло по основу уговора о поклону 109
-

-
2. Порески третман примања запосленог – државног службеника или намештеника по основу накнаде трошкова рада и боравака на терену (теренски додатак)..... 112
 3. Утврђивање основице за обрачун годишњег пореза на доходак грађана за физичка лица – запослене који су упућени на рад у иностранство од стране домаћег послодавца 115
 4. Порески третман новчане накнаде која се исплаћује запосленом код отказа уговора о раду од стране послодавца у случају када запослени не остварује резултате рада, односно нема потребна знања и способности за обављање послова на којима ради 117
 5. Порески третман средства која се налазе на рачуну предузетничке радње за коју предузетник сада води пословне књиге јер је постао обвезник ПДВ, а та новчана средства се на рачуну налазе из ранијих година и периода када је предузетник пословао као паушалац, као и порески третман наплате потраживања која су била фактурисана за време док је предузетник био паушално опорезован 119
 6. Порески третман примања физичких лица у виду плаћене школарине за студирање према критеријуму постигнутог (доброг) успеха и показаног интересовања за студије, које даје фондација 122
 7. Порески третман прихода по основу оствареног капиталног добитка од продаје акција које је акционар стекао по основу уговора о поклону учињеног у првом наследном реду 126

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Могућност ослобођење од пореза на употребу моторних возила – за теренско возило „Нисан Патрол“, радне запремине мотора од 4200cm³, које је старо 16 година, које је у власништву Удружења за помоћ расељенима са Косова и Метохије „Свети Спас“ и које се користи искључиво у хуманитарне сврхе – за путовања на Косово и Метохију ради контаката са корисницима. 129
-

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли Пореска управа може да изврши принудну наплату доприноса за пензијско и инвалидско осигурање преминулог лица од његових законских наследника који су се прихватили његовог наслеђа? 131
2. Када застарева право на наплату обавезе по основу пореза на добит предузећа за 2005. годину која је доспела у марту 2006. године?..... 133
3. Захтев за отпис камате..... 136

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Могућност ослобођења од обавезе плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање по основу обављања самосталне делатности..... 137
2. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва и истовремено запослени код другог послодавца..... 138

ТАКСЕ

1. Да ли Институт за стандардизацију Србије у вршењу делатности за коју је основан треба да наплаћује републичке административне таксе за захтеве било које врсте, односно за препис, оверу или разгледање списка, имајући у виду да Тарифом републичких административних такси није прописан ни један акт који издаје Институт за стандардизацију Србије у вршењу делатности за коју је основан, као и да Институт не издаје решења, дозволе и друге исправе, односно не спроводи управне радње?..... 141
-

-
2. Да ли Секција за USAID (која представља интегрални део Амбасаде САД) и њено интернационално особље, као и извршни партнери USAID и чланови њиховог интернационалног особља, односно Интернационална школа у Београду и њено интернационално особље, могу бити ослобођени од плаћања републичке административне таксе приликом регистрације возила која су у њиховом власништву? 144
 3. Примена одредбе члана 18. тачка б) Закона о републичким административним таксама, у смислу да ли страни држављанин који преко ДКП у Републици Србији поднесе захтев да му се изврши одређени спис и радња код органа у Републици Србији, може бити ослобођен плаћања таксе у складу са том одредбом? 147

ЦАРИНЕ

1. Захтев да се одређене тарифне ознаке уврсте у Одлуку о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2012. години..... 151
 2. Могућност преноса државине на опреми (са корисника лизинга на даваоца лизинга) која је предмет уговора о финансијском лизингу из разлога што је корисник лизинга престао да измирује своје обавезе према даваоцу лизинга 153
 3. Спровођења поступка принудне наплате у царинско-управним и царинско-прекршајним решењима. 155
 4. Коришћење заложног права над робом која се налази под царинским надзором (неоцарињеном страном робом)..... 157
 5. Могућност ослобођења од полагања обезбеђења за робу која се налази у царинском складишту 160
-

**ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ
ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

1. Порески третман зарада из радног односа које радници запослени у домаћем правном лицу, упућени на рад у Норвешку, остварују радом у Норвешкој. 163
2. Примена Уговора о избегавању двоструког опорезивања са БИХ и Споразума о избегавању двоструког опорезивања са Краљевином Норвешком у вези накнаде за ангажовање страних консултаната – физичких лица, резидената БИХ и Краљевине Норвешке 165

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у децембру месецу 2011. године . . 173

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. а) Порески третман права својине на непокретности – пословном простору у Републици Србији у случају када је ималац тог права нерезидентно лице

б) Порески третман прихода од закупнине који оствари нерезидентно правно лице, као власник непокретности (пословног објекта) на територији Републике Србије, на основу уговора о закупу закљученог са резидентним правним лицем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-521/2011-04 од 28.12.2011. год.)

а) Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

Према одредби члана 4. став 1. Закона, 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, осим када је Законом друкчије уређено.

Према одредби члана 14. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10), пуномоћник пореског обвезника (у даљем тексту: порески пуномоћник) је лице које у границама добијеног пуномоћја, у име и за рачун пореског обвезника, извршава послове у вези са пореским обавезама обвезника (прима пореске акте, подноси пореске пријаве, плаћа порез и др). Порески обвезник – нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидент) који нема сталну пословну јединицу на територији Републике, односно који остварује приходе или стиче имовину на територији Републике ван пословања своје сталне пословне јединице, дужан је да у року од десет дана од дана почетка остваривања прихода, односно стицања имовине подложне опорезивању на територији Републике, обавести Пореску управу у седишту о лицу које је његов порески пуномоћник.

Према томе, право својине на непокретности – пословном простору у Републици Србији предмет је опорезивања порезом на имовину и у случају када је ималац тог права и обвезник пореза на имовину – нерезидентно лице.

Нерезидентно лице које је на територији Републике Србије стекло право својине на пословном простору дужно је да у року од 10 дана од стицања тог права обавести јединицу локалне самоуправе, надлежну према месту те непокретности, о лицу које је његов порески пуномоћник. Сагласно добијеном пуномоћју од пореског обвезника, порески пуномоћник у име и за рачун тог лица извршава његове пореске обавезе, што значи и по основу пореза на имовину за пословни простор.

б) Са сїановишиїа Закона о порезу на добитї правних лица

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, 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 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.

У складу са одредбом члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би се исплатио нерезидентном обвезнику да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

С тим у вези, у случају када нерезидентно правно лице, као власник непокретности (пословног објекта) на територији Републике Србије, на основу уговора о закупу закљученог са резидентним правним лицем (као закупцем), оствари приход од накнаде (закупнине), обвезник је пореза по одбитку, сагласно члану 40. став 1. Закона.

2. а) Порески третман промета добара и услуга за личне потребе особља дипломатских и конзуларних представништава и међународних организација

б) Додељивање ознаке пореске стопе „Г“ у бази података фискалне касе добрима за које је предвиђено пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, као и

могућност дефинисања више шифара у бази података фискалне касе за исто добро у зависности од категорије купаца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00960/2011-04 од 6.12.2011. год.)

а) *Са акцијом Закона о порезу на додату вредност*

Одредбама члана 24. став 1. тачка 16) 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 пореско ослобођење за промет добара и услуга намењених за:

- 1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;
- 2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговором;
- 3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;
- 4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговором.

Према одредби члана 24. став 4. Закона, ослобођење из става 1. тачка 16) подтач. (1) и (3) овог члана се остварује под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

У складу са наведеним одредбама Закона, а уз испуњење прописаних услова, на промет добара и услуга за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава и међународних организација, односно за личне потребе особља дипломатских и конзуларних представништава и међународних организација, укључујући и чланове њихових породица, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза по том основу. Наведено пореско ослобођење може се остварити на начин и по

поступку који су прописани Правилником 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, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11).

б) Са аспекта Закона о фискалним касама

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).

Одредбом члана 2. став 5. Закона прописано је да база података оперативне меморије обавезно садржи једнозначно и недвосмислено идентификован назив добра или услуге, цену јединице мере, назив јединице мере и ознаку прописане пореске стопе.

Чланом 5. ст. 1. и 2. Закона прописан је начин означавања пореских стопа у бази података фискалне касе. Означавање се врши ћириличним словима „А“, „Г“, „Б“ и „Е“ и то на следећи начин: ознака пореске стопе „Г“ додељује се добрима, односно услугама који су ослобођени пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ), ознака пореске стопе „Б“ додељује се добрима, односно услугама на чији промет се плаћа ПДВ по општој стопи прописаној законом којим се уређује порез на додату вредност, ознака пореске стопе „Е“ додељује се добрима, односно услугама на чији промет се плаћа ПДВ по посебној стопи прописаној законом којим се уређује порез на додату вредност. Изузетно, лица

која нису уписана у регистар обвезника за ПДВ означавају добра, односно услуге у бази података фискалне касе искључиво ознаком пореске стопе „А“.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 61/10 и 101/10, у даљем тексту: Уредба), одређена су лица на која се не односи обавеза евидентирања промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да промет добара из малопродаје није изузет од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе наведеним чланом Закона, као ни наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари на тај начин дужан је да евидентира преко фискалне касе.

Када је у питању додељивање више шифара за једно добро потребно је нагласити да фискалне касе могу примити у базу података оперативне меморије од неколико хиљада до неколико десетина хиљада артикала, тако да је мултиплицирање основне базе података могуће.

Према томе, у конкретном случају, привредни субјект може мултиплицирати основну базу артикала у складу са категоријим купаца (за купце који купују за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава, службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговором и слично), на начин којим се утврђују различите шифре артикла за једно добро у зависности од категорије купаца, тако да поред шифри артикала за добра са додељеном ознаком пореске стопе „Б“ или „Е“ (додељује се добрима, односно услугама на чији промет се плаћа ПДВ), формира нову базу артикала у којој је наведеним добрима додељена ознака пореске стопе „Г“ која се додељује добрима која су ослобођени пореза на додату вредност, а у складу са законским одредбама које се односе на порез на додату вредност.

Такође, Министарство финансија напомиње да и мултиплициране базе артикала обавезно морају садржати

једнозначно и недвосмислено идентификован назив добра или услуге, цену јединице мере, назив јединице мере и ознаку прописане пореске стопе, сагласно члану 2. став 5. Закона.

3. а) Порески третман прихода физичког лица – бившег власника радње, по основу неизмиреног потраживања које је доспело према самосталној занатској радњи до момента док је обављала делатност, а дужници исплате доспела потраживања након затварања те самосталне занатске радње (престанка обављања делатности)

б) Порески третман преноса права својине на непокретности на основу правоснажне одлуке суда у извршном поступку, који се врши уместо исплате потраживања туженог лица тужиоцу по основу њиховог облигационог односа

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-430/2011-04 од 5.12.2011. год.)

а) *Са стиановишија Закона о порезу на доходак грађана*

Како произилази из захтева, физичко лице – бивши власник самосталне занатске радње, који је престао да обавља делатност и затворио радњу, има неизмирена потраживања од купаца по основу извршених услуга које је пружао у време када је радња обављала делатност. Наводи се да је целокупан приход прокњижен у пословним књигама, да је предат завршни рачун и по основу решења Пореске управе на утврђени приход су плаћени порез на доходак грађана и доприноси за обавезно социјално осигурање. Поред тога, наводи се да је бивши власник занатске радње, у циљу наплате потраживања, покренуо поступак пред надлежним судом и да је добио судски спор, с тим да ће се наплата дуга извршити или преношењем права својине на непокретности или њеном продајом од стране суда и наплатом дуга у новчаном износу.

Одредбом чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети Законом.

Имајући у виду наведене законске одредбе и наводе из дописа, Министарство финансија указује да је, сагласно одредбама члана 94. ст. 2. и 3. Закона, предузетник који је престао са обављањем делатности био дужан да поднесе пореску пријаву и порески биланс надлежном пореском органу, у року од 30 дана од дана престанка обављања делатности, а на основу чега, после извршеног поступка контроле, Пореска управа решењем утврђује коначну пореску обавезу до дана престанка обављања делатности.

Сагласно наведеном, у случају када физичком лицу – бившем власнику радње, по основу неизмиреног потраживања које је доспело према самосталној занатској радњи до момента док је обављала делатност, дужници исплате доспела потраживања након затварања те самосталне занатске радње (престанка обављања делатности), мишљење Министарства финансија је да тај приход физичког лица подлеже опорезивању порезом на доходак грађана сагласно одредби члана 85. Закона, осим у случају ако је на целокупно предметно потраживање, које је евидентирано као приход у пословним књигама предузетника, био обрачунат и плаћен порез на приходе од самосталне делатности и доприноси за обавезно социјално осигурање по том основу.

Порез на друге приходе обрачунава се и плаћа по стопи од 20%, која се примењује на пореску основицу коју чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (чл. 85. и 86. Закона).

Порез на остале – друге приходе плаћа се по одбитку када је исплатилац прихода правно лице или предузетник. То значи да је исплатилац прихода у обавези да порез обрачуна, обустави и уплати на прописане уплатне рачуне истовремено са исплатом

прихода у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, сагласно чл. 99. и 101. Закона.

Ако физичко лице оствари приход од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку, као и ако порез не обрачуна и не уплати други исплатилац, сагласно члану 107. Закона, обвезник је дужан да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама Закона. Обвезник је дужан да достави пореску пријаву на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, пореском органу надлежном према месту пребивалишта, односно боравишта најкасније у року од 30 дана од дана када је примио зараду или други приход, сагласно члану 107. Закона.

У погледу обавезе плаћања годишњег пореза на доходак грађана, ако други приходи из члана 85. Закона, заједно са приходима по другим основима који улазе у основицу годишњег пореза, прелазе прописани неопорезиви износ, подлежу плаћању годишњег пореза на доходак грађана, као додатног пореза, у складу са одредбама чл. 87. до 89. Закона. Предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана су приходи наведени у тач. 1) до 9) става 2. члана 87. Закона, који су исплаћени, односно остварени у периоду од 1. јануара до 31. децембра године за коју се утврђује годишњи порез, независно на који се период односи исплата.

Затезна (законска) камата коју је, поред главнице, у судском спору остварило физичко лице (поверилац), по мишљењу Министарства финансија не подлеже плаћању пореза на доходак грађана, сагласно члану 9. став 1. тачка 8) Закона, с обзиром да по својој природи превасходно представља накнаду штете у смислу чл. 277. и 278. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78 ... и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93 ... и 44/99).

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, сагласно одредби члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

б) Са сјановишија Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

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.

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 томе, код преноса права својине на непокретности на основу правоснажне одлуке суда у извршном поступку, који се врши уместо исплате потраживања туженог лица тужиоцу, по основу њиховог облигационог односа, плаћа се порез на пренос апсолутних права, ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Пореска основица за обрачунавање ПДВ код промета добара – аутомобила произведених у Републици Србији, који врши произвођач аутомобила – обвезник ПДВ, у случају када Република Србија преноси новчана средства обвезнику ПДВ – произвођачу аутомобила на име субвенције за конкретан промет аутомобила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01224/2011-04 од 26.12.2011. год.)

Према одредбама 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), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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.

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, пореску основицу за обрачунавање ПДВ код промета добара – аутомобила произведених у Републици Србији, који врши произвођач аутомобила – обвезник ПДВ, чини укупна накнада коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за наведени промет, а у коју се урачунава и износ субвенције који обвезнику ПДВ на име предметног промета преноси Република Србија, без ПДВ. С тим у вези, Министарство финансија указује да у случају када Република Србија преноси новчана средства обвезнику ПДВ – произвођачу аутомобила на име субвенције за конкретан промет аутомобила, у том новчаном износу садржан је и износ припадајућег ПДВ.

2. Порески третман реализације организовања изградње дела аутопута на Коридору 10 која се финансира средствима донације Републике Грчке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1191/2011-04 од 21.12.2011. год.)

Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 6107, у даљем тексту: Закон), у члану 24. став 1. тачка 16а), прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна

Гора, односно Републиком, а тим уговором је предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

Према члану А2 тачка б) Анекса А Споразума о програму петогодишње развојне сарадње 2002–2006, између Владе Савезне Републике Југославије, Владе Републике Србије и Владе Републике Црне Горе и Републике Грчке, потписаног 25.7.2002. године (у даљем тексту: Споразум), средства која по овом споразуму обезбеђује Влада Републике Грчке не смеју ни у каквим околностима бити коришћена за плаћање било каквих пореза и царинских дажбина за пројекте на територији Србије и Црне Горе.

Сагласно одредбама члана 21а 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, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) Закона, за промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора или са Републиком Србијом, под условом да је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, обвезник може да оствари ако промет добара и услуга непосредно врши:

1) лицу са којим је закључен уговор о донацији, односно лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране лица са којим је закључен уговор о донацији (у даљем тексту: имплементарни партнер);

2) лицу које је ангажовано за спровођење одређеног пројекта на територији Републике Србије од стране имплементарног партнера (у даљем тексту: подимплементарни партнер);

3) кориснику новчаних средстава која су предмет уговора о донацији, ако су та средства, од стране даваоца донације или

имплементарног партнера непосредно дата кориснику за финансирање одређеног пројекта у Републици Србији, као и кориснику добара или услуга који су предмет уговора о донацији ако је та добра или услуге непосредно платио давалац донације;

4) страном лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу (у даљем тексту: страном лице), а које је од стране корисника новчаних средстава, односно корисника добара и услуга из тачке 3) овог става (у даљем тексту: корисник донације), ангажовано на реализацији пројекта који је предмет донације.

Републички орган чији је функционер у име Републике Србије закључио уговор о донацији доставља Централи копију закљученог уговора о донацији и податак о износу средстава који је предмет уговора о донацији (став 2. истог члана Правилника).

Према одредби члана 21а став 3. Правилника, имплементарни партнер доставља Централи доказ да је у својству имплементарног партнера ангажован од стране даваоца донације, списак подимплементарних партнера, као и копије уговора закључених са подимплементарним партнерима.

Сагласно одредби члана 21б став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 21а став 1. тач. 1) и 2) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о донацији ослобођен пореза (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за донације) који попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице имплементарног, односно подимплементарног партнера, у три примерка, које доставља Централи на оверу.

Одговорно лице имплементарног, односно подимплементарног партнера, дужно је да, пре издавања прве потврде о пореском ослобођењу за донације, Централи достави отисак печата, податке о лицима овлашћеним за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације са депонованим потписима тих лица, као и обавештење о променама лица којима је дато ово

овлашћење, у року од 15 дана од дана настанка промене (став 2. истог члана Правилника).

Према одредбама члана 216 став 3. Правилника, потврда о пореском ослобођењу за донације из става 1. овог члана садржи:

- 1) назив и адресу имплементарног, односно подимплементарног партнера;
- 2) број и датум потврде;
- 3) назив и број уговора о донацији ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта;
- 4) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење;
- 5) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;
- 6) потпис и печат овлашћеног лица имплементарног, односно подимплементарног партнера;
- 7) број и датум овере од стране Централе и потпис овлашћеног лица.

Изузетно од става 3. тачка 6) овог члана, ако имплементарни, односно подимплементарни партнер, нема обавезу да поседује печат у складу са прописима своје земље, у том случају, уместо отиска печата, Централа доставља изјаву да не поседује печат, потписану од стране лица овлашћеног за издавање потврда о пореском ослобођењу за донације (став 4. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 216 став 5. Правилника, Централа проверава да ли је уговор о донацији евидентиран код Централе, оверава сва три примерка потврде о пореском ослобођењу за донације, од којих два примерка враћа имплементарном, односно подимплементарном партнеру, а трећи задржава за своје потребе.

Имплементарни, односно подимплементарни партнер доставља обвезнику један примерак оверене потврде из става 5. овог члана, а други задржава за своје потребе (став 6. истог члана Правилника).

Сагласно наведеном, а имајући у виду да је реализација организовања изградње дела аутопута на Коридору 10, која се финансира средствима донације Републике Грчке добијене у оквиру ХиПЕРБ програма, на основу Споразума продуженог разменом нота, поверена привредном субјекту „Коридор 10“ доо, чији је следбеник привредни субјект „Коридори Србије“ доо, мишљење Министарства финансија је да се, у конкретном случају, привредни субјект „Коридори Србије“ доо сматрају имплементарним партнером из члана 21а став 1. тачка 1) Правилника. С тим у вези, ако је имплементарни партнер – привредни субјект „Коридори Србије“ доо декларисао Актор А.Т.Е. из Грчке као подимплементарног партнера, на промет добара и услуга који обвезник ПДВ – Актор А.Т.Е. Огранак Београд врши подимплементарном партнеру – Актору А.Т.Е. из Грчке, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – Актор А.Т.Е. Огранак Београд има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом. Наведено пореско ослобођење остварује се на начин и по поступку који су прописани Правилником.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да се доказом из члана 21а став 3. Правилника сматра документ Владе Републике Грчке којим је прихваћена апликација Републике Србије за финансирање изградње дела аутопута на Коридору 10, а у којој је наведено, између осталог, да је реализација организовања изградње дела аутопута на Коридору 10 поверена привредном субјекту „Коридор 10“ доо.

3. а) Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ обвезника ПДВ – произвођача вина који, у циљу промоције свог производног програма, даје без накнаде купцима или будућим купцима боце вина као пословне узорке?

б) Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када обвезник ПДВ – произвођач вина даје боце вина из свог производног програма као поклоне пословним партнерима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00677/2011-04 од 16.12.2011. год.)

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

Одредбом члана 6. став 1. тачка 3) Закона прописано је да се прометом добара и услуга, у смислу овог закона, не сматра бесплатно давање пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или будућим купцима.

У складу са одредбом члана 7. став 1. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара која су део пословне имовине пореског обвезника, пружањем услуга и сваким другим прометом без накнаде и о утврђивању уобичајених количина пословних узорака и поклона мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 114/04, у даљем тексту: Правилник), уобичајеном количином пословних узорака, у смислу члана 6. став 1. тачка 3) Закона, сматрају се добра која нису намењена промету, а која су резултат пословања пореског обвезника или која су непосредно повезана са обављањем његове делатности, без обзира да ли је на тим добрима утиснут логотип пореског обвезника.

Добра која се дају као пословни узорци морају бити обележена као таква, а ако не могу бити обележена као пословни узорци, морају бити у облику и паковању различитом од облика и паковања тих добара намењених промету (став 2. истог члана Правилника).

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, када обвезник ПДВ – произвођач вина, у циљу промоције свог производног програма, даје без накнаде купцима или будућим купцима боце вина на којима је видно истакнуто да је реч о пословним узорцима, у уобичајеним количинама, обвезник ПДВ – произвођач вина нема обавезу да по том основу обрачуна и плати ПДВ.

б) Према одредби члана 6. став 1. тачка 4) Закона, прометом добара и услуга, у смислу овог закона, не сматра се давање поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

Сагласно одредби члана 8. став 1. Правилника, поклоном мање вредности, у смислу члана 6. став 1. тачка 4) Закона, сматра се добро појединачне тржишне вредности мање од 2.000 динара, без ПДВ, које обвезник даје повремено различитим лицима (пословним партнерима, представницима пословног партнера и сл), а да за то не постоји правна обавеза.

Пословним партнерима сматрају се особе са којима постоји пословни однос или се очекује да ће се такав однос успоставити, док се повременим давањем поклона сматра давање највише једног поклона истом лицу у пореском периоду (ст. 2. и 3. истог члана Правилника).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ – произвођач вина даје боце вина из свог производног програма као поклоне мање вредности из члана 6. став 1. тачка 4) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа,

при чему Министарство финансија напомиње да, сагласно одредбама члана 8. став 4. и члана 9. Правилника, укупна вредност поклона мање вредности у пореском периоду не може бити већа од 0,25% укупног промета обвезника у том пореском периоду, а којим се сматра промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ.

- Поред тога, Министарство финансија указује да обвезник ПДВ – произвођач вина који даје без накнаде пословне узорке и поклоне мање вредности из члана 6. став 1. тач. 3) и 4) Закона, има обавезу да, у складу са одредбама члана 46. став 1. Закона и члана 2. став 2. тач. 30) и 31) Правилника о облику и садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04 и 67/05), у својој евиденцији обезбеди податке о вредности пословних узорака и поклона мање вредности, као и лицима којима су дати поклони мање вредности.

4. Порески третман промета услуге снимања утакмице у Републици Србији, уз коју се врше и техничке радње потребне за припрему и постављање сигнала на сателит у циљу преузимања тог сигнала за емитовање, који врши обвезник ПДВ правном лицу са седиштем у иностранству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1172/2011-04 од 16.12.2011. год.)

Одредбама 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).

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

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 и 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 одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

У складу са наведеним законским одредбама, у случају када обвезник ПДВ врши правном лицу са седиштем у иностранству промет услуге снимања утакмице у Републици Србији, уз коју се врше и техничке радње потребне за припрему и постављање сигнала на сателит у циљу преузимања тог сигнала за емитовање, ПДВ се обрачунава по општој пореској стопи од 18% на основицу коју чини накнада за предметни промет, без ПДВ. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

5. а) Порески третман првог преноса права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који врши обвезник ПДВ купцу који ће предметно добро користити као пословни простор

б) Да ли обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, има право да ПДВ

обрачунат од стране инвеститора – обвезника ПДВ, као претходног учесника у промету, одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01088/2011-04 од 14.12.2011. год.)

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

Према ставу 3. тачка 7) истог члана Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Одредбом члана 2. став 1. Правилника о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 4. став 3. тачка 7) Закона, сматрају објекти у свим степенима изграђености који као такви могу бити предмет преноса права располагања, а чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године.

Економски дељивим целинама (стан, пословни простор, гаража и др), у складу са ставом 2. члана 2. Правилника, сматрају се делови новоизграђених грађевинских објеката из става 1. овог члана, који се испоручују као посебна целина и за које се уговара посебна накнада.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 14) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се први пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, на први пренос права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8% и плаћа у складу са Законом, независно од тога да ли ће купац стана користити предметно добро као пословни простор или за потребе становања.

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

У складу са одредбама 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.

Одредбом става 2. истог члана Закона предвиђено је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са 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.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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, обвезник ПДВ којем је извршен први пренос права располагања на економски дељивој целини – стану, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, има право да ПДВ обрачунат од стране инвеститора – обвезника ПДВ, као претходног учесника у промету, одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних Законом (да поседује рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом, као и да предметно добро користи или ће га користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона постоји 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).

Поред тога, Министарство финансија напомиње да, према одредбама члана 52. ст. 1. и 2. Закона, ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе, обвезник има право на повраћај разлике, а ако се не определи за повраћај, разлика се признаје као порески кредит. С тим у вези, предметна разлика

представља износ ПДВ утврђен математичком операцијом одузимања износа претходног пореза од износа обрачунаог ПДВ.

6. Да ли физичко лице које у моменту овере уговора о купопродаји, на основу којег стиче први стан, није пунолетно, има право на рефундацију ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1170/2011-04 од 14.12.2011. год.)

Одредбом члана 56а 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 право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Према одредбама става 2. истог члана Закона, купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу.

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана (члан 56а став 3. Закона).

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 3. овог члана има право на рефундацију

ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 3. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 3. овог члана, 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 (члан 56а став 5. Закона).

Према одредбама члана 56а став 6. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

Надлежни порески орган, по спроведеном поступку, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана и води евиденцију о купцима првог стана и члановима породичних домаћинстава купаца првог стана за које су купци првог стана остварили рефундацију ПДВ, као и о износу остварене рефундације ПДВ (члан 56а ст. 7. и 8. Закона).

Сагласно одредби члана 29. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“,

бр. 61/07), право на рефундацију ПДВ из члана 22. овог закона (члан 56а Закона) може се остварити само на основу уговора о купопродаји стана овереног после ступања на снагу овог закона, тј. од 8. јула 2007. године.

У складу са наведеним законским одредбама, право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана може да оствари физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, уз испуњење свих Законом прописаних услова, а по процедури предвиђеној Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рафакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05 и 63/07). Физичко лице које у моменту овере уговора о купопродаји, на основу којег стиче стан, није пунолетно, нема право на рефундацију ПДВ из члана 56а Закона.

7. Утврђивање основице за обрачунавање ПДВ код промета услуге наплате потраживања за друга лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-276/2011-04 од 13.12.2011. год.)

Одредбама 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.

У складу са одредбом члана 17. став 1. Закона, пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да

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

Сагласно одредби члана 17. став 3. тачка 2) Закона, основица не садржи износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет услуге наплате потраживања за друга лица, дужан је да на накнаду (без ПДВ) за промет предметне услуге обрачуна ПДВ по пореској стопи ПДВ од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. У овом случају, у основицу за обрачунавање ПДВ за промет предметне услуге не урачунавају се износи које обвезник ПДВ наплаћује у име и за рачун других лица, под условом да тако наплаћене износе преноси лицима у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

8. Порески третман промета консултантских услуга које обвезник ПДВ пружа страном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1150/2011-04 од 12.12.2011. год.)

Одредбама 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.

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

Одредбом члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (7) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра место у којем прималац услуга обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, ако обвезник ПДВ врши промет консултантских услуга страном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром да се местом промета предметних услуга, у овом случају, сматра иностранство. Обвезник ПДВ дужан је да за извршени промет услуга изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама члана 4. и члана 7. став 3. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05).

9. Порески третман промета услуге нешкодљивог уклањања споредних производа животињског порекла који ветеринарска установа пружа Министарству пољопривреде, трговине, шумарства и водопривреде – Управи за ветерину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1161/2011-04 од 12.12.2011. 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, 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 и 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 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 законским одредбама, на промет услуге нешкодљивог уклањања споредних производа животињског порекла, коју ветеринарска установа из Београда пружа Министарству пољопривреде, трговине, шумарства и водопривреде – Управи за ветерину, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% и плаћа у складу са Законом. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде (без ПДВ) који ветеринарска установа из Београда – пружалац услуге прима или треба да прими за промет услуге нешкодљивог уклањања споредних производа животињског порекла, при чему се напомиње да Сектор за фискални систем Министарства финансија није надлежан за давање одговора у вези са плаћањем накнаде примаоца услуге за предметни промет.

10. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када Град Нови Сад – Градска управа за културу додељује новчана средства

на име суфинансирања пројекта „Душанов законик, атонски и хиландарски препис“ који реализује обвезник ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-755/2011-04 од 12.12.2011. год.)

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

Сагласно одредби члана 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.

Сходно наведеним законским одредбама, када Град Нови Сад – Градска управа за културу додељује новчана средства на име суфинансирања пројекта „Душанов законик, атонски и хиландарски препис“ који реализује обвезник ПДВ, при чему обвезник ПДВ нема обавезу да по основу примања тих новчаних средстава заузврат изврши промет добара или услуга Граду Новом Саду или неком другом лицу, у том случају не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром да примање новчаних средстава без обавезе примаоца да изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга није предмет опорезивања ПДВ.

11. а) Да ли постоји обавеза измене пореске основице у случају када обвезник ПДВ – испоручилац добара уговори вредност

промета добара у страној валути, а плаћање те вредности се врши у динарима, при чему се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан плаћања?
б) Издавање рачуна обвезника ПДВ у случају сукцесивне испоруке добара и услуга једном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-753/2011-04 од 12.12.2011. год.)

а) Одредбама 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.

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

Пореска обавеза по основу промета добара и услуга, у складу са одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, 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.

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска 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.

Сагласно одредби члана 22. став 1. Закона, ако је накнада за промет добара и услуга изражена у страној валути, за обрачун те вредности у домаћој валути примењује се средњи курс централне банке које важи на дан настанка пореске обавезе.

Према одредби члана 2. тачка (24) Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 31/11, у даљем тексту: Закон о девизном пословању), валутна клаузула је уговарање вредности обавезе у девизама (валута обавезе) у Републици с тим што се плаћање и наплаћивање по тим уговорима врши у динарима (валута исплате).

Одредбом члана 34. став 7. Закона о девизном пословању прописано је да је дозвољено уговарање у девизама у Републици с тим што се плаћање и наплаћивање по тим уговорима врши у динарима.

Сагласно одредби члана 44. став 7. 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, 119/08, 9/09, 4/10 и 3/11, у даљем тексту: Правилник), на рачуну 564 – Расходи по основу ефеката валутне клаузуле, исказују се негативни ефекти проистекли из заштите потраживања, пласмана и обавеза валутном клаузулом, док се, сагласно одредби члана 54. став 8. Правилника, на рачуну 664 – Приходи по основу ефеката валутне клаузуле, исказују позитивни ефекти проистекли из заштите потраживања, пласмана и обавеза валутном клаузулом.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ – испоручилац добара уговори вредност промета добара у иностраној валути, а плаћање те вредности се врши у домаћој валути – динарима, обрачунавање вредности у динарима врши се применом средњег курса централне банке који важи на дан настанка пореске обавезе. Ако се курс стране валуте на дан настанка пореске обавезе разликује од курса стране валуте на дан плаћања, приход који се оствари по том основу не доводи до обавезе измене пореске основице у смислу одредаба члана 21.

Закона, с обзиром да се тако остварени приход не сматра делом накнаде за извршени промет добара, већ се ради о приходу оствареном по основу заштите одређеног потраживања валутном клаузулом. Такође, измена пореске основице не врши се ни у случају оствареног расхода по основу уговорене валутне клаузуле.

б) Одредбом члана 42. став 1. Закона прописано је да је обвезник дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун (у даљем тексту: рачун) за сваки промет добара и услуга другим обвезницима.

Према одредби става 3. истог члана Закона, рачун нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину аванских плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о пореском ослобођењу.

Сагласно одредби члана 12а став 1. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05, у даљем тексту: Правилник), обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, сукцесивно врши испоруку добара или услуга, може да изда један рачун за више појединачних испорука добара или услуга једном лицу, под условом да у својој евиденцији обезбеди податке од значаја за обрачунавање и плаћање ПДВ (датум промета добара или услуга,

врста и количина испоручених добара или врста и обим услуга, износ основице, пореска стопа која се примењује, износ ПДВ и напомена о пореском ослобођењу).

Обвезник ПДВ из става 1. овог члана за којег је порески период календарски месец, дужан је да изда рачун из става 1. овог члана најмање једном у пореском периоду, и то најкасније последњег дана пореског периода за испоруку добара и услуга извршених у том пореском периоду (став 2. истог члана Правилника).

Према одредби става 3. истог члана Правилника, обвезник ПДВ из става 1. овог члана за којег је порески период календарско тромесечје, дужан је да изда рачун из става 1. овог члана најмање три пута у пореском периоду, и то најкасније последњег дана календарског месеца у пореском периоду – календарском тромесечју за испоруку добара и услуга извршених у том пореском периоду.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, сукцесивно врши испоруку добара, може да изда један рачун за више појединачних испорука добара једном лицу, и то најкасније последњег дана пореског периода за испоруку добара извршених у том пореском периоду ако се ради о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарски месец, односно најкасније последњег дана календарског месеца у пореском периоду – календарском тромесечју за испоруку добара извршених у том периоду (календарском месецу) ако се ради о обвезнику ПДВ за којег је порески период календарско тромесечје. Министарство финансија напомиње да се у рачуну за предметни промет не исказује податак о датуму промета добара, већ је обвезник ПДВ дужан да у својој евиденцији, између осталог, обезбеди податке о датуму промета сваке појединачне испоруке добара, при чему се датум промета

сваке појединачне испоруке добара утврђује у складу са одредбама члана 14. Закона.

12. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ када огранак страног привредног друштва обавља за то привредно друштво послове оцене кредитне способности клијената из Републике Србије који аплицирају код страног привредног друштва за финансирање пројеката?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-797/2011-04 од 9.12.2011. год.)

Одредбама 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 1. тачка 3а) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга оцене кредитне способности физичких и правних лица.

У складу са наведеним законским одредбама, када огранак страног привредног друштва, тј. привредног друштва које на територији Републике Србије нема седиште (у даљем тексту: страно привредно друштво), обавља за то привредно друштво послове оцене кредитне способности клијената из Републике Србије који аплицирају код страног привредног друштва за финансирање пројеката, не постоји обавеза обрачунавања и

плаћања ПДВ, с обзиром да се ради о промету услуга за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

13. Порески третман промета тзв. корпоративних услуга зависним правним лицима који континуирано врши обвезник ПДВ, уз накнаду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1165/2011-04 од 8.12.2011. год.)

Одредбама 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 17. став 1. Закона прописано је да пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Према одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који континуирано, уз накнаду, врши промет тзв. корпоративних услуга зависним правним лицима (нпр. услуге

организовања и координације набавке, продајних активности и активности дистрибуције производа, услуге организовања маркетиншких активности, услуге руковођења пословањем, услуге организовања послова извоза, рачуноводствено-финансијске услуге обраде података, управљање људским ресурсима итд), дужан је да за извршени промет услуга обрачуна ПДВ по општој стопи од 18% на основу коју, у складу са одредбом члана 17. Закона, чини износ накнаде који обвезник ПДВ прима или треба да прими за тај промет, без ПДВ, као и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. За промет предметних услуга обвезник ПДВ издаје рачун у складу са одредбама члана 42. Закона и одредбама Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, 140/04 и 67/05).

14. Право обвезника ПДВ на одбитак ПДВ обрачунаог од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуге изнајмљивања апарата за воду за пиће, уз коју се, као споредан промет, испоручују и боце воде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1068/2011-04 од 7.12.2011. год.)

Према одредбама 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 делјивих 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 са 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.

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

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

- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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, обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет услуге изнајмљивања апарата за воду за пиће, уз коју, као споредан промет, испоручује и боце воде, уз испуњење свих предвиђених услова – да поседује рачун (или други документ који служи као рачун) издат у складу са Законом од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, као и да набављену услугу (изнајмљивање апарата) користи за промет са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за

који у складу са чланом 24. Закона постоји 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). Међутим, ако је обвезник ПДВ набавку предметне услуге евидентирао као трошак репрезентације у својим пословним књигама које води у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, у том случају, обвезник ПДВ, сагласно одредби члана 29. став 1. тачка 2) Закона, нема право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету одбије као претходни порез.

15. Пореска стопа ПДВ код опорезивања промета и увоза брикета од пиљевине

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1126/2011-04 од 7.12.2011. год.)

Одредбама 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 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

Према одредби члана 23. став 2. тачка 10) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет и увоз огревног дрвета.

Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04 ... и 29/11, у даљем тексту: Правилник), у члану 9, прописано је да се

огревним дрветом, у смислу члана 23. став 2. тачка 10) Закона, сматра дрво за огрев у облицама, цепаницама, гранама, сноповима или сличним облицима.

Одредбом члана 10. Правилника прописано је да се посебна стопа од 8% примењује и код увоза добара из чл. 2–9. овог правилника, ако су та добра у истоветном називу разврстана, односно обухваћена прописом којим се уређује царинска тарифа.

Сходно наведеним одредбама Закона и Правилника, на промет и увоз отпадног дрвета – пиљевине, која се користи као огревно дрво, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%. На промет и увоз брикета од пиљевине, који су произведени пресовањем пиљевине, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% и плаћа у складу Законом.

16. Порески третман промета консултантских услуга и услуга превоза које обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-925/2011-04 од 6.12.2011. год.)

Одредбама 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.

Према одредбама члана 12. ст. 1. и 2. Закона, место промета услуга је место у којем пружалац услуге обавља

делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга се сматра место пословне јединице.

Одредбом члана 12. став 3. тачка 4) подтачка (7) Закона прописано је да се, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра место у којем прималац услуга обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ – домаће правно лице врши промет консултантских услуга страном лицу, тј. лицу које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), на промет ових услуга се не обрачунава и не плаћа ПДВ, с обзиром да се местом промета предметних услуга у конкретном случају сматра иностранство.

Местом промета услуга превођења сматра се место у којем пружалац услуге обавља своју делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, место промета је место пословне јединице пружаоца услуга. С тим у вези, када домаће правно лице – обвезник ПДВ пружа услуге превођења страном лицу, место промета је Република Србија. У том случају, обвезник ПДВ дужан је да на накнаду за промет ових услуга (без ПДВ) обрачуна ПДВ по пореској стопи од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

Поред тога, Министарство финансија указује да обвезник ПДВ који врши промет добара или услуга за који је одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона прописано пореско ослобођење, нема обавезу да за тај промет обрачуна и плати ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза по том основу. Наведено пореско ослобођење може се остварити на начин и по поступку који су прописани Правилником 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, 63/07, 99/10, 4/11, 24/11 и 79/11).

17. Порески третман трошкова насталих по основу подношења тужбе за наплату потраживања насталог по основу опорезивог промета добара или услуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1002/2011-04 од 5.12.2011. год.)

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

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

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска 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.

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

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

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. истог члана Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ потражује од примаоца добара или услуга трошкове по основу подношења тужбе за наплату потраживања насталог по основу опорезивог промета добара или услуга (нпр. трошак судске таксе, накнада за услугу адвоката ...) тако што примаоцу добара или услуга зарачунава предметне трошкове (издавањем рачуна, књижног задужења и сл), износ тих трошкова урачунава се у основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара или услуга по основу којег је настало предметно потраживање. Међутим, када обвезник ПДВ не зарачунава трошкове подношења тужбе за наплату потраживања примаоцу добара или услуга, већ су ти трошкови одлуком суда досуђени обвезнику ПДВ – тужиоцу, мишљење Министарства финансија је да се у овом случају ти трошкови не сматрају трошковима из члана 17. став 2. тачка 2) Закона, што значи да се не урачунавају у основицу за обрачунавање ПДВ.

Министарство финансија – Сектор за фискални систем напомиње да није надлежно за давање одговора на питање у вези са правом на обрачунавање камате.

18. а) Основица за обрачунавање ПДВ у случају промета услуге давања у закуп путничког аутомобила који врши обвезник ПДВ

б) Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ који је набавио путнички аутомобил за потребе обављања делатности из

чл. 29. став 2. Закона о ПДВ, а тај путнички аутомобил не користи искључиво за те потребе већ и за потребе делатности давања у закуп

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-838/2011-04 од 5.12.2011. год.)

а) Одредбама 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 (члан 5. став 1. Закона).

Одредбом 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.

Према ставу 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и:

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет услуге давања у закуп путничког аутомобила дужан је да по том основу обрачуна ПДВ по пореској стопи од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом,

независно од тога да ли је предмет уговора о закупу путнички аутомобил по основу чије је набавке обвезник ПДВ остварио право на одбитак претходног пореза или путнички аутомобил по основу чије набавке обвезник ПДВ није имао право на одбитак претходног пореза, у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде, без ПДВ, а у коју се урачунавају и сви споредни трошкови које обвезник ПДВ – закуподавац зарачунава закупуцу (нпр. трошкови горива и одржавања путничког аутомобила – са ПДВ у случају када закуподавац нема право, односно без ПДВ у случају када закуподавац има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – продавца горива, односно пружаоца услуга одржавања одбије као претходни порез),

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног

пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује даје прималац или увозник тако исказани ПДВ платио приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који је набавио путнички аутомобил за потребе обављања делатности, при чему није реч о набавци путничког аутомобила који искључиво користи за потребе обављања делатности из члана

29. став 2. Закона, нема право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, односно ПДВ плаћен при увозу путничког аутомобила, одбије као претходни порез. Ако обвезник ПДВ тај путнички аутомобил користи и за потребе давања у закуп, обвезник ПДВ нема право да по основу набавке добара и услуга повезаних са коришћењем тог путничког аутомобила из члана 29. став 1. тачка 1) Закона, ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету – обвезника ПДВ, односно плаћен при увозу добара, одбије као претходни порез. Међутим, ако обвезник ПДВ донесе одлуку да ће набављени путнички аутомобил користити искључиво за обављање делатности давања у закуп, у том случају обвезник ПДВ има право да, по основу набавке добара и услуга повезаних са коришћењем тог путничког аутомобила из члана 29. став 1. тачка 1) Закона, ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету – обвезника ПДВ, односно плаћен при увозу добара, одбије као претходни порез. С тим у вези, Министарство финансија указује да чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореских обавеза, а самим тим и чињенице на основу којих се опредељује коришћење путничког аутомобила од стране обвезника ПДВ, утврђује надлежни порески орган у складу са начелима прописаним законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

19. Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана када физичко лице, на основу правоснажног решења суда који је спровео оставински поступак, наследи права и обавезе из уговора о куповини стана (а не стан)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00296/2011-04 од 5.12.2011. год.)

Одредбом члана 56а 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 право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Сагласно одредбама става 2. истог члана Закона, купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу.

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана (члан 56а став 3. Закона).

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 3. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 3. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 3. овог члана, 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 (члан 56а став 5. Закона).

Према одредбама члана 56а став 6. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца првог стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

Надлежни порески орган, по спроведеном поступку, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана и води евиденцију о купцима првог стана и члановима породичних домаћинстава купаца првог стана за које су купци првог стана остварили рефундацију ПДВ, као и о износу остварене рефундације ПДВ (члан 56а ст. 7. и 8. Закона).

Сходно наведеним законским одредбама, када физичко лице, на основу правоснажног решења суда који је спровео оставински поступак, наследи права и обавезе из уговора о куповини стана (а не стан), мишљење Министарства финансија је да то физичко лице – наследник може да оствари рефундацију ПДВ ако, као купац првог стана, испуњава све Законом прописане услове. С тим у вези, Министарство финансија сматра да је услов из члана 56а став 2. тачка 1) Закона испуњен ако наследник од 1. јула 2006. године до дана овере уговора или другог документа којим се потврђује да је наследник ступио на место лица које је

закључило уговор о куповини стана, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике. Право на рефундацију ПДВ остварује се по процедури прописаној Правилником о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/05 и 63/07).

20. Утврђивање сразмерног пореског одбитка

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1018/2011-04 од 5.12.2011. 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), претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама 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 са 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.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачуна од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга одбије као претходни порез, уз испуњење Законом прописаних услова – да поседује прописану документацију, као и да набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона постоји 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. Међутим, ако обвезник ПДВ набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити да би извршио промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза у складу са одредбама члана 25. Закона или промет који је извршен у иностранству ако за тај

промет не би постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици), у том случају нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке тих добара и услуга.

- Сагласно одредби члана 30. став 1. Закона, ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредби члана 30. став 2. Закона, ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза на начин из става 1. овог члана, а које користи за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ (у даљем тексту: сразмерни порески одбитак).

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

Процент сразмерног пореског одбитка за порески период утврђује се стављањем у однос промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ и укупног

промета добара и услуга у који није укључен ПДВ, извршеног од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава (став 4. истог члана Закона).

Према одредби члана 30. став 5. Закона, у промет добара за утврђивање процента сразмерног пореског одбитка из става 4. овог члана не урачунава се промет опреме и објеката за вршење делатности.

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ користи набављена добра или пружене услуге да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује. Међутим, ако обвезник ПДВ за поједино набављено добро или примљену услугу (укључујући набавку објекта и опреме за вршење делатности) не може да изврши поделу претходног пореза према економској припадности, у том случају има право на сразмерни порески одбитак који се утврђује у складу са одредбама члана 30. ст. 2–5. Закона и одредбама чл. 2. и 3. Правилника о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник о сразмерном пореском одбитку).

Поред тога, Министарство финансија напомиње да се у укупан промет добара и услуга за утврђивање процента сразмерног пореског одбитка урачунава укупан износ накнаде за промет добара и услуга који је обвезник ПДВ извршио у периоду за који се утврђује укупан промет, осим накнаде за промет опреме и објеката за вршење делатности. У укупан промет обвезника ПДВ који се бави прометом услуга из области здравствене заштите урачунава се и износ накнаде за извршени промет добара и услуга који овај обвезник прима или треба да прими од Републичког завода за здравствено осигурање.

21. Порески третман уговора чији је предмет одустајање обвезника ПДВ – домаћег привредног друштва од права да откупи од страног лица претходно продат удео у друштву (названо „право реоткупа“), уз накнаду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1141/2011-04 од 2.12.2011. год.)

Одредбама 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).

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

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама преузимања обавезе да се у потпуности или делимично одустане од вршења неке делатности или коришћења неког права (став 3. тачка 4) подтачка (3) истог члана Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, у случају када обвезник ПДВ – домаће привредно друштво закључи са страним лицем, тј. лицем које на територији Републике Србије нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, уговор чији је предмет одустајање обвезника ПДВ – домаћег привредног друштва од права да откупи од страног лица претходно продат удео у друштву (названо „право реоткупа“), уз накнаду,

мишљење Министарства финансија је да је реч о услузи за коју обвезник ПДВ – домаће привредно друштво које пружа предметну услугу, није дужно да обрачуна и плати ПДВ, имајући у виду да се местом промета ове услуге сматра иностранство.

22. Порески третман промета нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 110-00-445/2011-04 од 1.12.2011. год.)

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

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

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 и 68/11, у даљем тексту: Уредба), на промет добара и услуга који обвезници ПДВ врше са територије Републике Србије ван територије АПКМ (у даљем тексту: Република ван АПКМ) на територију АПКМ, као и на промет који се врши са територије АПКМ на

територију Републике ван АПКМ, примењује се Закон, прописи донети на основу Закона и ова уредба.

Одредбама члана 10. ст. 1. и 2. 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 рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, односно доказ о уплати новчаних средстава од стране примаоца добара – физичког лица са територије АПКМ на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара;

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

Према одредби члана 10. став 5. Уредбе, за обвезнике ПДВ који врше промет нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, као докази да су ова добра отпремљена на територију АПКМ, поред доказа из става 4. овог члана, служи и доказ о плаћеном ПДВ за унос нафте и нафтних деривата на територију АПКМ.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Уредбе, обвезник ПДВ који врши промет нафте и нафтних деривата са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ, није дужан да за промет тих добара обрачуна и плати ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза по том основу, под условом да поседује доказе да су предметна добра отпремљена на територију АПКМ, и то: Евиденциони лист оверен од стране Посебног одељења, извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, односно доказ о уплати новчаних средстава од стране примаоца добара – физичког лица са територије АПКМ на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, доказ о извршеној продаји девиза Народној банци Србије или пословној банци, односно оствареној динарској противвредности од продаје тих девиза, ако је за испоручена добра извршено плаћање у девизама, као и доказ о плаћеном ПДВ за унос нафте и нафтних деривата на територију АПКМ. С тим у вези, Министарство финансија указује да се у рачуну, односно другом документу о промету добара, који је обвезник ПДВ, у складу са одредбом члана 10. став 3. Уредбе, дужан да достави Посебном одељењу пре попуњавања Евиденционог листа, не исказује ПДВ.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да ако обвезник ПДВ у једном пореском периоду отпреми нафту и нафтне деривате са територије Републике ван АПКМ на територију АПКМ уз поседовање Евиденционог листа овереног од стране Посебног одељења, а до истека рока за подношење пореске

пријаве за тај порески период не обезбеди и друге доказе за остваривање пореског ослобођења (извод из пословног рачуна обвезника ПДВ да је за промет добара извршен пренос новчаних средстава са пословног рачуна примаоца добара на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, односно доказ о уплати новчаних средстава од стране примаоца добара – физичког лица са територије АПКМ на пословни рачун обвезника ПДВ – испоручиоца добара, доказ о извршеној продаји девиза Народној банци Србије или пословној банци, односно оствареној динарској противвредности од продаје тих девиза, ако је за испоручена добра извршено плаћање у девизама, као и доказ о плаћеном ПДВ за унос нафте и нафтних деривата на територију АПКМ), обвезник ПДВ је дужан да за тај порески период обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. За порески период у којем је обвезник ПДВ обезбедио све доказе за пореско ослобођење, обвезник ПДВ смањује износ обрачунатог ПДВ. Подаци о обрачунатом ПДВ, односно о смањењу обрачунатог ПДВ исказују се у пореској пријави у складу са Правилником 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, 108/05 и 120/08).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Исказивање вредности основних средстава у Обрасцу СУ под редним бројем 1. и под редним бројем 4. за која је извршено улагање из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-524/2011-04 од 28.12.2011. год.)

Одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порески обвезник, који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од 800 милиона динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању, при чему Министарство финансија напомиње да се ова одредба Закона примењује од 1. јануара 2010. године. Наиме, обвезник који је до 31. децембра 2009. године остварио право на порески подстицај из члана 50а Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04), односно који је уложио више од 600 милиона динара и додатно запослио најмање 100 лица, порески

подстицај користи под условима утврђеним прописима који су важили до 31. децембра 2009. године.

Законом није прописан рок у коме морају да се стекну оба услова (улагање више од 800, односно 600 милиона динара у основна средства и додатно запошљавање 100 радника) за признавање пореског ослобођења, па с тим у вези, почетком периода улагања сматра се моменат када је први пут извршено улагање које не мора одмах (у пореском периоду) да одговара висини прописаној одредбом члана 50а Закона, што значи да се улагање не мора извршити у првој години, при чему период улагања није ограничен.

По испуњењу услова из члана 50а став 1. Закона, обвезник се ослобађа плаћања пореза на добит у периоду од десет година сразмерно том улагању и то од прве године у којој је остварена опорезива добит.

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона утврђује се на начин прописан одредбом члана 9. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 99/10 и 8/11, у даљем тексту: Правилник), у Обрасцу СУ који је прописан Правилником, и то као однос вредности укупних основних средстава набављених у складу са чланом 50а Закона и вредности укупних основних средстава (укључујући и основна средства набављена у складу са чланом 50а Закона), изражен у виду процента.

У смислу одредбе члана 9. Правилника, под редним бројем 1. Обрасца СУ исказује се вредност основних средстава обвезника (стављених у употребу), набављених у складу са чланом 50а Закона, у износу плаћеном добављачу, при чему се (за пореске сврхе) тако исказан износ (у периоду током којег се обвезник квалификује за порески подстицај прописан овим чланом) не умањује по основу исправке вредности основних средстава, иако је обвезник већ започео коришћење предметних средстава.

Под редним бројем 4. Обрасца СУ исказује се вредност укупних основних средстава обвезника, укључујући и основна

средства за која је извршено улагање из члана 50а Закона, при чему, Министарство финансија сматра да се вредност основних средстава, набављених у складу са чланом 50а Закона, исказује у износу који се (током пореских периода у којима се обвезник квалификује за порески подстицај) такође не умањује по основу (тим средствима) припадајуће исправке вредности. Наиме, како се у складу са одредбом члана 9. Правилника под редним бројем 1. Обрасца СУ уноси вредност основних средстава у износу плаћеном добављачу (без умањења по основу исправке вредности), у случају када би се под редним бројем 4. Обрасца СУ унела вредност укупних средстава обвезника (укључујући и она набављена у складу са чланом 50а Закона) умањена по основу исправке вредности, стављањем у однос ових величина добио би се већи проценат умањења обрачунатог пореза у односу на онај који би представљао право стање учешћа основних средстава набављених у складу са чланом 50а Закона, у укупним основним средствима обвезника, што није у смислу Закона и Правилника.

У складу са наведеним законским одредбама, Министарство финансија сматра да се за основна средства прибављена на начин прописан чланом 50а Закона, у Обрасцу СУ, и под редним бројем 1. и под редним бројем 4. исказује вредност тих средстава у износу плаћеном добављачу, без корекције по основу исправке вредности, како би се, у смислу Закона и Правилника (за пореске сврхе) утврдио реалан проценат умањења обрачунатог пореза.

2. Порески третман прихода који нерезидентни обвезник оствари од резидентног обвезника по основу консалтинга у области квалитета производње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-478/2011-04 од 28.12.2011. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од

резидентног обвезника, по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада), камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са одредбом члана 71. ст. 1. и 2. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. овог закона за сваког обвезника и за сваки појединачно остварени, односно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен, при чему приход из става 1. овог члана представља бруто приход који би се исплатио нерезидентном обвезнику да порез није одбијен од оствареног, односно исплаћеног прихода.

Know-how, као врста проналазачког права, генерално, представља облик преноса свих потребних знања за успешну производњу, те уз комплетну техничку документацију (конструктивне и радионичке цртеже, техничке прорачуне и др) садржи и посебна знања и искуства, упутства о технологији израде или производње, контроле и др, а посебно специфичне поступке који се иначе сматрају пословном тајном, као и искуства која нису нигде садржана у писаном облику, при чему може да укључи и едукацију примаоца know-how-а. Као такав, know-how, представља врсту права индустријске својине.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетог захтева), резидентни обвезник закључио је са нерезидентним правним лицем уговор о консалтингу у области квалитета производње, на основу кога нерезидент има обавезу да пружи резиденту „услуге консалтинга у имплементацији система квалитета (добављачи, интерно, купци, TS/ISO 16949, ISO 14001) и обуке кадрова GSRS-а за самосталан рад у вођењу сектора квалитета, као и услуге консалтинга у унапређењу и побољшању ефикасности система производње и обуке кадрова GSRS-а за самосталан рад у вођењу сектора производње“.

Сагласно Закону, приход нерезидентног правног лица, остварен по основу пружања консултантских (односно инжењерских) услуга резидентном обвезнику, није предмет опорезивања порезом по одбитку, у складу са чланом 40. Закона.

Међутим, уколико претходно наведене услуге, које (у конкретном случају) нерезидентно правно лице пружа резиденту, по својој суштини представљају неки од облика проналазачког права (нпр. know-how), као врсте права индустријске својине, накнада, коју, у том случају, резидентно правно лице плаћа нерезиденту има карактер ауторске накнаде, која се опорезује порезом по одбитку у складу са чланом 40. Закона по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Министарство финансија није надлежно за давање одговора на питање да ли одређена накнада има карактер ауторске накнаде, имајући у виду да је појам ауторске накнаде уређен системским законом о ауторском и сродним правима, као и другим позитивним прописима који за предмет уређења имају права индустријске својине.

Такође, Министарство финансија напомиње да је обавезник пореза по одбитку, у складу са чланом 40. Закона, нерезидентно правно лице (као прималац накнаде), а да је резидентни обвезник дужан да, као исплатилац накнаде, предметни порез обрачуна, обустави и уплати на прописане рачуне у моменту када је приход остварен, односно исплаћен.

3. Порески третман камате по основу уговора о кредиту који је резидентни обвезник – правно лице закључио са Међународном финансијском корпорацијом – нерезидентним правним лицем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-528/2011-04 од 16.12.2011. год.)

Према одредби члана 40. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту:

Закон), на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине (ауторска накнада), камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

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

У конкретном случају, резидентни обвезник – правно лице исплатилац је камате по основу уговора о кредиту који је закључио са Међународном финансијском корпорацијом – нерезидентним правним лицем.

Законом о ратификацији чланова Споразума о Међународној финансијској корпорацији („Сл. лист СФРЈ“, бр. 26/68 и 27/68, у даљем тексту: Споразум), Социјалистичка Федеративна Република Југославија постала је члан Међународне финансијске корпорације.

Према члану VI одељак 9. тачка а) Споразума, Међународна финансијска корпорација (у даљем тексту: Корпорација), њена актива, имовина, приход и њени послови и трансакције предвиђени овим споразумом, ослобођени су од свих пореза и царинских дажбина.

Чланство у Корпорацији наставила је Република Србија, сагласно члану 4. Закона о ратификацији Споразума између

Републике Србије и Републике Црне Горе о регулисању чланства у међународним финансијским организацијама и разграничењу финансијских права и обавеза („Сл. гласник РС“, бр. 64/06).

Имајући у виду да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06), у члану 16, поред осталог, предвиђа да су опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују, Министарство финансија сматра да се ослобођење од опорезивања Корпорације (у складу са чланом VI одељак 9. тачка а) Споразума) примењује и на приходе Корпорације остварене по основу камате, уколико су предметни приходи остварени обављањем послова и трансакција предвиђених Споразумом, односно уколико су остварени у складу са циљевима Споразума, принципима пословања, дефинисаним финансијским и другим операцијама које може да врши Корпорација.

4. Порески третман расхода учињеног на име хуманитарне помоћи уплатом новца на рачун фондације „Фонд Б92“, при чему ће се та новчана средства искључиво користити за куповину инкубатора намењених Институту за неонатологију, као и уплатом новчаних средстава на рачун удружења грађана за борбу против ретких болести код деце „Живот“ која ће искључиво бити употребљена за лечење оболеле деце

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1095/2011-04 од 13.12.2011. год.)

Према одредби члана 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), издаци за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене, признају се као расход у износу највише до 3,5% од укупног прихода.

Издаци из става 1. овог члана признају се као расход само ако су извршени лицима регистрованим за те намене у складу са

посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. овог члана (члан 15. став 2. Закона).

У смислу Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10), фондација јесте правно лице без чланова и основне имовине које је основано ради добротичног остваривања општекорисног циља који није забрањен Уставом или законом, при чему се фондације (као недобитне невладине организације) оснивају добровољно и самосталне су у одређивању својих циљева.

Сагласно наведеном, расход обвезника учињен на име хуманитарне помоћи и то уплатом новца на рачун фондације „Фонд Б92“, при чему ће се та новчана средства искључиво користити за куповину инкубатора намењених Институту за неонатологију, према мишљењу Министарства финансија, представљају расход који се признаје у пореском билансу у износу и на начин прописан одредбом члана 15. ст. 1. и 2. Закона.

Такође, издаци обвезника, учињени преносом новчаних средстава на рачун удружења грађана за борбу против ретких болести код деце „Живот“, која ће искључиво бити употребљена за лечење оболеле деце, представљају расход који се признаје у пореском билансу у складу са Законом уколико наведено удружење грађана (као прималац донације) представља организацију која је регистрована за хуманитарну делатност, при чему Министарство финансија напомиње да се издаци за хуманитарне намене (заједно са издацима за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене) признају као расход највише у износу до 3,5% од укупног прихода обвезника.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Примена одредбе члана 12. Закона о порезима на имовину – у односу на имовину цркава и верских заједница

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00720/2011-04 од 28.12.2011. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и. 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари.

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Одредбом члана 4. ст. 1, 3. и 4. Закона прописано је да је обвезник пореза на имовину на права из члана 2. Закона правно и физичко лице које је ималац тих права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, осим када је Законом другачије прописано. 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. Када је ималац права на непокретности из члана 2. Закона непознат или није одређен, обвезник пореза на имовину је корисник непокретности.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 3) Закона, порез на имовину не плаћа се на права на непокретности из члана 2. Закона у својини традиционалних цркава и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности. Наведена одредба члана 12. став 1. тачка 3) Закона уведена је чланом 4. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 61/07, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама Закона), са применом од 1. јануара 2008. године. Њоме је измењена дотадашња одредба према којој се порез на имовину није плаћао на права на непокретности у својини традиционалних цркава и верских заједница (Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква, Словачка Евангеличка црква а.в., Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангеличка црква а.в.), које су намењене и користе се за обављање верских обреда. У поступку усвајања, Нацрт закона о изменама и допунама Закона је, између осталог, достављен на мишљење Министарству вера које је, писмом бр. 011-00-10/2007-01 од 8.6.2007. године, обавестило Министарство финансија да то министарство са становишта свог делокруга рада нема примедби на достављени текст Нацрта.

Према одредбама члана 12. ст. 3. и 4. Закона, одредбе члана 12. става 1. тач. 1) до 11) и става 2. Закона не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода. Трајним давањем другим лицима, у смислу става 3. тог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.

Одредбом члана 34. ст. 1. до 4. Закона прописано је да за 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. Од обавезе из става 1. тог члана изузима се обвезник који не води пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији који порез плаћа на право из члана 2. Закона, на пољопривредном, односно шумском земљишту. За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са ставом 1. тог члана, обвезник пореза на имовину дужан је да подноси пореску пријаву, са тачним подацима, до 31. марта сваке године за коју се врши утврђивање пореза, и то:

- 1) правно лице;
- 2) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности и води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, односно по систему простог књиговодства у складу са прописима којима се уређује порез на доходак грађана – за имовину која му служи за обављање делатности, осим лица које порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход.

За имовину за коју је поднео пореску пријаву у складу са ставом 1. тог члана, обвезник пореза на имовину дужан је да подноси пореску пријаву, са тачним подацима, до 31. марта године за коју се врши утврђивање пореза, ако је на тој имовини дошло до промене података садржаних у пријави који су од утицаја на висину пореске обавезе, и то:

- 1) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности и води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, односно по систему простог књиговодства у складу са прописима којима се уређује порез на доходак грађана – за имовину која му не служи за обављање делатности;

- 2) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности и порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;

3) лице које не води пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији.

Према одредби члана 39. став 1. Закона, порез на имовину из члана 2. Закона утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе.

Дакле, пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину подносе правна и физичка лица која су обвезници пореза на имовину према члану 4. Закона, за права из члана 2. Закона на непокретности на територији Републике Србије, независно од тога да ли сагласно одредби члана 12. Закона имају право на пореско ослобођење. Наиме, порез на имовину утврђује се решењем, па се и право на пореско ослобођење, када су за то испуњени прописани услови, утврђује решењем.

То значи да обвезник пореза на имовину, па ни црква или верска заједница као обвезник пореза на имовину, није Законом овлашћена да не поднесе пореску пријаву ако сматра да испуњава прописане услове за пореско ослобођење, већ подноси пореску пријаву са доказима од утицаја на остваривање тог права (имајући у виду да терет доказа сноси порески обвезник за чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза – члан 51. став 1. тачка 2) Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА).

Да би се остварило право на ослобођење од пореза на имовину применом одредбе члана 12. став 1. тачка 3) Закона, потребно је да су кумулативно испуњени услови:

– да је власник непокретности која је предмет опорезивања традиционална црква или верска заједница, односно друга црква или верска заједница регистрована у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница;

– да је та непокретност намењена за обављање богослужбене делатности;

– да се та непокретност искључиво користи за обављање богослужбене делатности;

– да та непокретност није уступљена другом лицу уз накнаду, које уступање у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.

Према томе, нема законског основа да се оствари право на пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 13) Закона када за то нису испуњени сви прописани (кумулятивни) услови што, у конкретном случају, значи, ни за пољопривредно земљиште у својини цркава и верских заједница, за станове у којима станују свештеници, за административне и управне зграде у својини цркава и верских заједница, за зграду школе, зграду факултета, зграду интерната у коме станују студенти и сл, независно од тога што су у својини традиционалних цркава или верских заједница, односно других цркава или верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница.

Уколико порески обвезник не испуњава услове да право на пореско ослобођење оствари по једном основу (на пример, по основу члана 12. став 1. тачка 3) Закона – за зграду школе), може остварити то право по другом основу ако за то испуњава прописане услове о чему треба да пружи доказе надлежном органу јединице локалне самоуправе (на пример, применом члана 12. став 1. тачка 4) Закона – ако је та непокретност од надлежног органа проглашена културним или историјским спомеником – на непокретност у целини, односно на њен посебни део, који служи за ове намене).

У оквиру фискалне децентрализације, са применом од 1. јануара 2007. године, надлежност за утврђивање, наплату и контролу пореза на имовину је чланом 60. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 47/11) пренета на јединице локалне самоуправе.

У циљу једнообразне примене Закона о порезима на имовину, што значи и одредбе члана 12. став 1. тачка 3) Закона, ово министарство даје мишљења на захтев јединица локалних самоуправа, обвезника пореза и других лица. Министарство

финансија, периодичним публикавањем Билтена службених објашњења и стручних мишљења за примену финансијских прописа, њиховим објављивањем на званичној интернет страни, као и на други погодан начин, додатно обезбеђује транспарентност, информисаност и доступност информацијама.

2. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на пренос права својине на непокретности по основу решења суда којим се Фонду за развој АП Војводине, као извршном повериоцу, досуђују непокретности на којима је било конституисано заложно право у корист тог фонда, ради обезбеђења обавеза корисника кредита – извршних дужника по основу закључених уговора о кредиту?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01159/2011-04 од 26.12.2011. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

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 (члан 24. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 24а став 1. Закона, 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.

Сходно одредби члана 25. ст. 1. и 5. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана. У случају преноса права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице на које се апсолутно право преноси.

Одредбом члана 31. став 1. тачка 13) Закона уређено је да се порез на пренос апсолутних права не плаћа када је обвезник Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе.

Према одредби члана 182. став 1. Устава Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06), аутономне покрајине су аутономне територијалне заједнице основане Уставом, у којима грађани остварују право на покрајинску аутономију.

С тим у вези, када се на пренос права својине на непокретности по основу правоснажног решења суда донетог у извршном поступку којим се непокретност досуђује извршном повериоцу, не плаћа порез на додату вредност, на тај пренос се плаћа порез на пренос апсолутних права – осим у случајевима за које је Законом прописано пореско ослобођење.

У конкретном случају, на пренос права својине на непокретности по основу решења суда којим се Фонду за развој АП Војводине (у даљем тексту: Фонд), као извршном повериоцу, досуђују непокретности на којима је било конституисано заложно право у корист Фонда, ради обезбеђења обавеза корисника кредита – извршних дужника по основу закључених уговора о кредиту са Фондом, порез на пренос апсолутних права се плаћа – ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Када је основ преноса права својине на непокретности уговор о хипотекарној продаји, у складу са законом којим се уређује хипотека, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац. Међутим, када је основ преноса тог права правоснажно

решење суда о досуђењу непокретности продате у извршном поступку, обвезник пореза на пренос апсолутних права је стицалац права.

Према томе, када Фонд стиче право својине на непокретности по основу правоснажног решења суда којим се Фонду, као извршном повериоцу, досуђују непокретности на којима је у корист Фонда било конституисано заложно право, ради обезбеђења обавеза корисника кредита – извршних дужника по основу закључених уговора о кредиту са Фондом, Фонд је обвезник пореза на пренос апсолутних права. Министарство финансија сматра да нема основа да се Фонд, као обвезник пореза на пренос апсолутних права, ослободи плаћања тог пореза применом одредбе члана 31. став 1. тачка 13) Закона, с обзиром на то да се пренос права својине врши у корист Фонда (а не АП Војводине), на име измирења потраживања Фонда, обезбеђеног заложним правом конституисаним у корист Фонда, независно од чињенице да је (како се наводи) оснивач тог фонда АП Војводина, чијој скупштини Фонд подноси извештаје о свом пословању и финансијске извештаје и што досуђене непокретности Фонд неће користити за обављање делатности Фонда већ су оне само средство намирења новчаног потраживања која Фонд има према својим корисницима кредита.

Према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10), у вези са чланом 39. став 2. 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, у сваком конкретном случају надлежни порески орган на основу пружених доказа цени чињенично стање од утицаја на постојање пореске обавезе на пренос апсолутних права, односно на остваривање права на пореско ослобођење.

3. Да ли физичко лице, које је обвезник пореза на додату вредност по основу остваривања прихода од издавања пословних просторија у закуп већих од 4.000.000 динара у претходних дванаест месеци, које води пословне књиге, за те непокретности – пословне просторије подноси пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину на Обрасцу ППИ-1 или на Обрасцу ППИ-2?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00651/2011-04 од 22.12.2011. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари.

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Утврђивање пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе (члан 33. став 1. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. и члана 3. став 1. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09 и 27/11), правна лица и предузетници које воде пословне књиге – за имовину која им служи за обављање делатности, за утврђивање пореза на имовину подносе пореску пријаву на Обрасцу ППИ-1 – Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину за 201_ . годину, који је одштампан уз тај правилник и чини његов саставни део.

Предузетници који воде пословне књиге – за имовину која им не служи за обављање делатности и паушално опорезовани предузетници – за имовину која им служи за обављање делатности и за имовину која им не служи за обављање делатности, као и физичка и друга лица која не воде пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији, за утврђивање пореза на имовину подnose пореску пријаву на Обрасцу ППИ-2 – Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину за 20_ . годину, који је одштампан уз тај правилник и чини његов саставни део.

Према одредби члана 32. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02–др. закон, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС), обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. тог закона, укључујући и физичко лице које остварује приходе од пољопривреде и шумарства и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (у даљем тексту: предузетник).

Дакле, када физичко лице својом имовином обавља пружање услуга у Републици Србији, конкретно услуга издавања пословног простора у закуп у циљу остваривања прихода, па је по том основу обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност и обвезник пореза на приходе од самосталне делатности (предузетник) у смислу прописа којима се уређује опорезивање дохотка грађана и води пословне књиге у складу са прописима, ради утврђивања пореза на имовину пореску пријаву подноси на Обрасцу ППИ-1 – за имовину која му служи за обављање самосталне делатности, док за имовину која му не служи за обављање самосталне делатности – пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину подноси на Обрасцу ППИ-2.

Министарство финансија напомиње да је, сходно одредби члана 7. ст. 2. и 3. Закона, основица пореза на имовину код пољопривредног и шумског земљишта и других непокретности

пореског обвезника који води пословне књиге – вредност непокретности утврђена у његовим пословним књигама, у складу са прописима, са стањем на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. За непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради, односно стекне, у току године за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, основица пореза је њена вредност исказана у пословним књигама обвезника.

4. Да ли физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност по основу делатности изградње и продаје станова, води пословне књиге и подноси порески биланс Пореској управи, пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину подноси на Обрасцу ППИ-1 или на Обрасцу ППИ-2 и да ли за те непокретности има право на пореско ослобођење применом члана 12. став 6. Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01158/2011-04 од 22.12.2011. год.)

1. Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на следећа права на непокретности: право својине, односно право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари; право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, површине преко 10 ари; право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари.

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови,

пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Утврђивање пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе (члан 33. став 1. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. и члана 3. став 1. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09 и 27/11), правна лица и предузетници који воде пословне књиге – за имовину која им служи за обављање делатности, за утврђивање пореза на имовину подносе пореску пријаву на Обрасцу ППИ-1 – Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину за 201_. годину, који је одштампан уз тај правилник и чини његов саставни део. Предузетници који воде пословне књиге – за имовину која им не служи за обављање делатности и паушално опорезовани предузетници – за имовину која им служи за обављање делатности и за имовину која им не служи за обављање делатности, као и физичка и друга лица која не воде пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији, за утврђивање пореза на имовину подносе пореску пријаву на Обрасцу ППИ-2 – Пореска пријава за утврђивање пореза на имовину за 20_. годину, који је одштампан уз тај правилник и чини његов саставни део.

Према одредби члана 32. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02–др. закон, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС), обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. тог закона, укључујући и физичко лице које остварује приходе од пољопривреде и шумарства и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (у даљем тексту: предузетник).

Дакле, када физичко лице у Републици Србији врши промет услуга и испоруку добара (конкретно, гради и продаје изграђене станове чији је инвеститор), па је по том основу обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност и обвезник пореза на приходе од самосталне делатности (предузетник) у смислу прописа којима се уређује опорезивање дохотка грађана који води пословне књиге, ради утврђивања пореза на имовину за непокретности које је изградио као инвеститор, а за које је пореска обавеза настала – пореску пријаву подноси на Обрасцу ППИ-1, док за имовину која му не служи за обављање самосталне делатности (на пример, за стан у коме станује) – пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину подноси на Обрасцу ППИ-2.

2. Према одредби члана 12. став 6. Закона, порез на имовину не плаћа се на права на непокретности које су у пословним књигама обвезника, у складу са прописима којима се уређују рачуноводство и ревизија, евидентиране као добра која су искључиво намењена даљој продаји.

Према томе, физичко лице које у Републици Србији врши промет услуга и испоруку добара (конкретно, гради и продаје изграђене станове чији је инвеститор), па је по том основу обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност и обвезник пореза на приходе од самосталне делатности (предузетник) у смислу прописа којима се уређује опорезивање дохотка грађана, право на пореско ослобођење по основу пореза на имовину може остварити само за непокретности које том обвезнику служе за обављање пословне делатности тј. у њиховој су функцији, а које су у пословним књигама обвезника, које се воде у складу са прописима којима се уређују рачуноводство и ревизија, евидентиране као добра која су искључиво намењена даљој продаји.

У сваком конкретном случају надлежни орган јединице локалне самоуправе цени чињенично стање од утицаја на остваривање права на пореско ослобођење.

5. Право на пореско ослобођење из чл. 31а и 31б Закона о порезима на имовину за куповину непокретности намењене и оспособљене за пословни простор – „студио-атеље“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01190/2011-04 од 21.12.2011. год.)

1. Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

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 став 1. Закона).

Према одредби члана 31а став 1. 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 до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, нису имали у својини, односно у 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.

Према одредби члана 31б став 1. Закона, 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.

Сходно одредби члана 27. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 61/07), који је ступио на снагу 8. јула 2007. године, право на пореско ослобођење из чл. 31а и 31б Закона може се остварити само на основу уговора о купопродаји првог стана овереног после ступања на снагу тог закона.

Према одредби члана 3. Закона о становању („Сл. гласник РС“, бр. 50/92 ... 101/05), станом се, у смислу тог закона, сматра једна или више просторија намењених и подобних за становање које, по правилу, чине једну грађевинску целину и имају засебан улаз.

Право на пореско ослобођење од пореза на пренос апсолутних права може се остварити само када су испуњени прописани услови што, између осталог, значи само ако је предмет преноса уз накнаду по основу уговора о купопродаји закљученог од 8. јула 2007. године – право својине или својински удео на стану, односно породичној стамбеној згради, као једној или више просторија намењених и подобних за становање које, по правилу, чине једну грађевинску целину и имају засебан улаз.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, према којима се право на пореско ослобођење, када су испуњени прописани услови, може остварити на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради, односно својинском уделу на стану или

породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан) – највише до законом одређене површине, а како се наводи да се купује непокретност која је према инвестиционо-техничкој документацији за изградњу намењена и оспособљена за пословни простор – „студио атеље“, као економски дељиву целину у оквиру тржног центра кога чини више таквих економски дељивих целина које се „већином користе као станови, а мањи број као пословни простори у зависности какву ко има потребу“, Министарство финансија сматра да нема основа да се код куповине пословног простора оствари право на пореско ослобођење из чл. 31а и 31б Закона.

Уколико је, међутим, пре куповине конкретне непокретности извршена промена њене намене тако да по својој суштини представља стан (што је у сваком конкретном случају фактичко питање које утврђује надлежни порески орган), порез на пренос апсолутних права се не плаћа – ако су испуњени прописани услови за пореско ослобођење, независно од првобитне намене предметне непокретности.

Према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), у вези са чланом 39. став 2. 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 доказа, утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе, односно на остваривање права на пореско ослобођење.

2. Основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности. Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року

од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са одредбом члана 36. став 1. Закона, односно од дана сазнања за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности. Ако порески орган у року из члана 27. става 2. Закона не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена (члан 27. ст. 1–3. Закона).

Према томе, основицу пореза на пренос апсолутних права код преноса права својине на непокретности по основу уговора о купопродаји чини уговорена купопродајна цена у тренутку настанка пореске обавезе – уколико није нижа од тржишне вредности, или ако порески орган пропусти да у прописаном року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве (поднете са документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе) утврди пореску основицу у висини тржишне вредности.

Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете са документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, односно у року од 60 дана од дана сазнања за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности.

6. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права у случају раскида уговора о продаји стана због неизвршења уговорне обавезе продавца да предметни стан испразни од лица и ствари и да га преда купцу у државину, иако је купац платио продавцу купопродајну цену?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00569/2011-04 од 19.12.2011. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

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 став 1. Закона).

Према одредби члана 131. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78 ... и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99 и 44/99), уговор се не може раскинути због неиспуњења незнатног дела обавезе.

Према томе, када уговор о продаји стана није у претежном делу испуњен, по основу уговора којим се раскида тај уговорни однос не настаје обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права.

Међутим, када су права и обавезе уговорних страна из уговора о продаји стана у претежном делу испуњене, уговор о раскиду тог уговора са пореског становишта представља закључење „новог“ правног посла којим се врши пренос права својине на предметном стану, у коме су уговорне стране промениле своје улоге (продавац је постао купац, а купац – продавац), који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује чињенично стање на околност да ли је уговор о продаји стана испуњен у претежном делу или не и, с тим у вези, да ли је „новозакљученим“ уговором о раскиду тог уговора у суштини раскинут правни посао заснован између уговорних страна, или је сачињен нови правни посао у коме су уговорне стране промениле своје улоге (на пример, да ли је стан који је предмет уговора о продаји предат купцу у посед, да ли је купац за предметни стан са надлежним предузећима закључио уговоре о испоруци електричне енергије, одношења смећа, телекомуникационих услуга

..., да ли је купац извршио упис права својине на том стану у катастарским књигама на своје име, да ли је купац исплатио купопродајну цену ...).

7. Да ли су цркве и верске заједнице, применом члана 12. став 1. тачка 3) Закона о порезима на имовину, ослобођене плаћања пореза на имовину за објекте на којима имају право својине у којима се налазе средње школе (гимназија) односно факултети, интернати у којима станују ученици, административно-управна зграда, манастирски конаци у којима живе свештена лица и самостани у којима живе часне сестре?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00692/2011-04 од 15.12.2011. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине на непокретности, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари.

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Одредбом члана 4. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на имовину на права из члана 2. Закона правно и физичко лице које је ималац тих права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, осим када је Законом друкчије прописано.

Сходно одредби члана 12. став 1. тачка 3) Закона, порез на имовину не плаћа се на права на непокретности из члана 2. Закона у својини традиционалних цркава и верских заједница и других

црква и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај црква и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности.

Према одредбама члана 12. ст. 3. и 4. Закона, одредбе члана 12. става 1. тач. 1) до 11) и става 2. Закона не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода. Трајним давањем другим лицима, у смислу става 3. тог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.

Цркве и верске заједнице могу самостално, у складу са законом, подизати храмове и друга здања за богослужбене потребе, као и парохијске домове, манастирске конаке, административно-управне зграде, школе, интернате и болнице (у даљем тексту: верски објекти) – члан 32. Закона о црквама и верским заједницама („Сл. гласник РС“, бр. 36/06, у даљем тексту: Закон о црквама и верским заједницама).

Цркве и верске заједнице могу оснивати установе ради образовања будућих свештеника односно верских службеника, унапређивања духовне и теолошке културе и других сродних циљева (у даљем тексту: верске образовне установе) – члан 34. Закона о црквама и верским заједницама.

Дакле, да би се остварило право на ослобођење од пореза на имовину применом одредбе члана 12. став 1. тачка 3) Закона, потребно је да су кумулативно испуњени услови:

– да је власник непокретности која је предмет опорезивања традиционална црква или верска заједница, односно друга црква или верска заједница регистрована у складу са законом којим се уређује правни положај црква и верских заједница;

– да је та непокретност намењена за обављање богослужбене делатности;

– да се та непокретност искључиво користи за обављање богослужбене делатности;

– да та непокретност није уступљена другом лицу уз накнаду, које уступање у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.

Према томе, нема законског основа да се оствари право на пореско ослобођење из члана 12. став 1. тачка 13) Закона када за то нису испуњени сви прописани (кумулятивни) услови што, у конкретном случају, значи, ни за административно-управне зграде, зграду школе, зграду факултета, зграду интерната у коме станују студенти и сл, независно од тога што су у својини традиционалних цркава или верских заједница, односно других цркава или верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница.

За давање мишљења у примени Закона о црквама и верским заједницама, што значи и по питању које се делатности сматрају богослужбеним делатностима у складу са тим законом, надлежно је Министарство вера и дијаспоре.

8. Да ли је Фондација солидарности Србије обвезник пореза на имовину на непокретности – вили „Поштански дом“ у Врњачкој Бањи, чији је власник Задужбина Лазара Стојадиновића, а којом управља та фондација?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00536/2011-04 од 7.12.2011. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) до 6) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на следећа права на непокретности: на право својине, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари; на право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; на право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у

државној својини, површине преко 10 ари, као и на право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари.

Непокретностима се, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. Закона).

Сходно одредби члана 2. став 3. Закона, у случају кад на непокретности постоји неко од права из члана 2. став 1. тач. 3) до б) Закона (нпр. право становања, право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време ...), порез на имовину плаћа се на то право, а не на право својине.

Према одредби члана 4. став 1. Закона, 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, осим када је Законом друкчије уређено.

У случају кад је непокретност, коју је стекла и користи јавна служба (јавно предузеће, установа) и друга организација чији је оснивач Република Србија, односно предузеће и друга организација улагањем државног капитала, у државној својини, у складу са законом којим се уређују средства у својини Републике Србије, порески обвезник је корисник непокретности (члан 4. став 3. Закона).

С тим у вези, ако је, како се наводи – решењем Општинског суда у Врњачкој Бањи од 31. јула 2009. године утврђено да је задужбина Лазара Стојадиновића, вишег контролора поште и телеграфа и жене Анке, власник непокретности – одмаралишта „Поштански дом“ у Врњачкој Бањи (тј. ако није реч о непокретности коју је Фондација солидарности Србије као корисник стекла улагањем државног капитала у државној својини) обвезник пореза на имовину по том основу је власник конкретне непокретности.

Сходно одредбама члана 39. став 1. Закона и члана 33. став 1. Закона, порез на имовину из члана 2. Закона утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе, а утврђивање пореза се врши на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореског обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе.

Дакле, чињенично стање од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на имовину, што подразумева и по питању ко је обвезник пореза на имовину у конкретном случају, утврђује надлежни орган јединице локалне самоуправе.

9. Да ли се по основу деобе заједнички стечене имовине у ванбрачној заједници која се врши уговором о деоби закљученим у време када су бивши ванбрачни партнери закључили брак (а и сада су у браку) плаћа порез на поклон, односно порез на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01147/2011-04 од 6.12.2011. год.)

Према одредбама члана 14. ст. 1. и 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до б) Закона, која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон. Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу – осим на mopеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Одредбом члана 21. став 1. тачка 1) Закона прописано је да порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца.

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1), 2), 4) и 5) Закона, порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, права интелектуалне својине, права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон (осим државног) и права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 9. Породичног закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/05 и 72/11, у даљем тексту: Породични закон), имовински односи у породици уређују се законом, а могу се уређивати и споразумно, у складу са Породичним законом.

Имовина супружника може бити заједничка и посебна имовина (члан 29. став 1. Породичног закона).

Имовина коју је супружник стекао пре склапања брака представља његову посебну имовину. Имовина коју је супружник стекао у току трајања брака деобом заједничке имовине односно наслеђем, поклоном или другим правним послом којим се прибављају искључиво права представља његову посебну имовину (члан 168. Породичног закона).

Имовина коју су супружници стекли радом у току трајања заједнице живота у браку представља њихову заједничку имовину (члан 171. став 1. Породичног закона).

Према одредби члана 177. Породичног закона, деобом заједничке имовине, у смислу Породичног закона, сматра се утврђивање сувласничког односно суповерилачког удела сваког супружника у заједничкој имовини.

Деоба заједничке имовине може се вршити за време трајања брака и после његовог престанка (члан 178. Породичног закона).

Према одредби члана 179. Породичног закона, супружници могу закључити споразум о деоби заједничке имовине (споразумна деоба).

Одредбом члана 4. Породичног закона прописано је да је ванбрачна заједница трајнија заједница живота жене и мушкарца између којих нема брачних сметњи (ванбрачни партнери). Ванбрачни партнери имају права и дужности супружника под условима одређеним Породичним законом.

Имовина коју су ванбрачни партнери стекли радом у току трајања заједнице живота у ванбрачној заједници представља њихову заједничку имовину. На имовинске односе ванбрачних партнера сходно се примењују одредбе Породичног закона о имовинским односима супружника (члан 191. Породичног закона).

Одредбом члана 18. Закона о основама својинскоправних односа („Сл. лист СФРЈ“, бр. 6/80, 36/90, „Сл. лист СРЈ“, бр. 29/96 и „Сл. гласник РС“, бр. 115/05–др. закон) уређено је да у случајевима и под условима одређеним законом може постојати право заједничке својине. Заједничка својина је својина више лица на неподељеној ствари када су њихови удели одредиви али нису унапред одређени.

Према томе, када супружници у току трајања брака уговором о деоби изврше споразумну деобу непокретне имовине, на којој је у катастарским књигама уписано право својине у корист једног од њих, а која је стечена пре закључења брака, а у току трајања њихове вишегодишње ванбрачне заједнице живота њиховим радом (а не из посебне имовине неког од њих), тако што утврде сувласнички удео сваког супружника у заједничкој непокретној имовини од по $\frac{1}{2}$, при чему на име утврђивања права на споразумом утврђеном идеалном делу у корист супружника који номинално није био уписан као власник предметне непокретности у катастарским књигама то лице другом супружнику не даје накнаду за то, на ту деобу се не плаћа ни порез на пренос апсолутних права (јер се не ради о теретном правном послу), ни

порез на наслеђе и поклон – уз услов да лица између којих је деоба извршена надлежном пореском органу пруже доказе о постојању њихове ванбрачне заједнице која је започела пре и трајала дужи период укључујући и време стицања конкретне непокретности, након које је уследио њихов брак (овереном изјавом супружника и сведока да је њиховом браку претходила ванбрачна заједница која је дуже трајала, доказ о пријави пребивалишта оба супружника на заједничкој адреси становања у време трајања њихове ванбрачне заједнице и др), а у току које су заједничким радом (из зараде, пензије ... а не из посебне имовине неког од њих) стекли непокретност коју уговором деле.

За случај да супружници не докажу да је непокретност коју уговором о деоби деле, тако што уместо права својине једног супружника сваки од њих постаје сувласник предметне непокретности у по $\frac{1}{2}$ идеалног дела, стечена у току њихове трајније ванбрачне заједнице њиховом заједничким радом, па као таква представља њихову заједничку имовину, пренос $\frac{1}{2}$ идеалног дела на тој имовини са супружника који је у катастарским књигама уписан као власник предметне непокретности на другог супружника извршен без накнаде, са порескоправног становишта има карактер поклона, на који се не плаћа порез на поклон применом одредбе члана 21. став 1. тачка 1) Закона, као ни порез на пренос апсолутних права (јер једна уговорна страна не даје другој страни накнаду на име извршеног преноса).

Надлежни порески орган, у сваком конкретном случају, утврђује чињенице од утицаја на постојање пореске обавезе, облик пореза који се плаћа, односно на постојање основа за пореско ослобођење.

10. Да ли се подноси једна пореска пријава ППИ-2 или две (по једна за приземље и за спрат) – за пословни објекат који се састоји од два нивоа (приземља и спрата) при чему је приземље потпуно

уређено, док спрат није уређен, а спољашност објекта је у потпуности иста како за приземље тако и за спрат?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-527/2011-04 од 1.12.2011. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 78/11, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари.

Непокретностима се, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматрају: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови (члан 2. став 2. 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 (члан 10. Закона).

Према одредби члана 2. тач. 22) и 23) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... и 24/11), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.). Зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и

објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. настрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл).

С тим у вези, ако је право својине на грађевинском земљишту (па и на грађевинском земљишту на коме се конкретни објекат налази) стечено почев од 1. јануара 2011. године, а површина предметног земљишта (и под објектом и земљишта које није под објектом) преко 10 ари – обавеза по основу пореза на имовину настала је даном стицања тог права. Наиме, почев од 1. јануара 2011. године право својине на грађевинском земљишту предмет је опорезивања порезом на имовину само ако је његова површина преко 10 ари.

Ако је право својине на грађевинском земљишту (па и на грађевинском земљишту на коме се конкретни објекат налази) стечено до 31. децембра 2010. године – обавеза по основу пореза на имовину настала је даном стицања тог права, независно од површине тог земљишта.

Под претпоставком да је порески обвезник лице које не води пословне књиге и које пореску пријаву подноси на обрасцу ППИ-2, за право својине на једном објекту који чине две употребне – економски дељиве целине у оквиру тог објекта, намењене за пословни простор (на пример, приземље је један пословни простор, а спрат други), пореска пријава се, у року од десет дана од дана настанка пореске обавезе, подноси за сваки од тих објеката засебно, на обрасцу ППИ-2. У том случају се за сваку од тих употребних – економски дељивих целина (на пример, за сваки пословни простор) у оквиру пореске пријаве која се за њега подноси, попуњава и тачка 4. Елементи за утврђивање квалитета објекта (што значи да се пореска основица утврђује имајући у виду квалитет сваког конкретног пословног простора, опредељен његовим и спољашњим и унутрашњим елементима), па и у случају када је порески обвезник за сваку од тих употребних – економски дељивих целина једно исто лице.

Ако је порески обвезник лице које не води пословне књиге које пореску пријаву подноси на обрасцу ППИ-2, за право својине на објекту који је јединствена употребна целина намењена за пословни простор, изграђена на два нивоа при чему је, како се наводи „приземље потпуно уређено, а спрат није уређен (подови су од бетона, не постоји санитарна опрема, водовод, канализација, као ни електрична и телефонска инсталација), с тим да је спољашност објекта у потпуности иста – како за приземље тако и за спрат (конструкција зграде, врата, прозори, ролетне, фасада, кров)“, подноси пореску пријаву на једном обрасцу ППИ-2 у којој се исказује објекат, односно његов део за који је пореска обавеза настала (што је не само правно, већ и фактичко питање које у сваком конкретном случају утврђује надлежни орган, при чему начелно треба имати у виду грађевински аспект: да ли је објекат „стављен под кров“ односно завршну грађевинску плочу, да ли је уграђена столарија, застакљени отвори, изграђено степениште за улаз и повезивање унутрашњих делова ..., затим изграђеност инсталација: електрична, водоводна ..., као и друге елементе који утичу на уобичајено и безбедно коришћење објекта).

Министарство финансија напомиње да се, када је коришћење целог објекта као јединствене употребне целине отпочело, сматра да је пореска обавеза за тај цео објекат настала, независно од тога да ли је за њега издата употребна дозвола, односно да ли га користи порески обвезник или друга лица (на пример, по основу закупа ...), па се пореском пријавом обухвата површина целог објекта, а у пореској пријави – тачка 4. Елементи за утврђивање квалитета објекта попуњавају се подаци сходно претежности сваког од елемената квалитета.

Такође, ако је објекат као јединствена употребна – економска целина оспособљен за коришћење у смислу да представља целину која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом, пореска обавеза за тај објекат је настала, независно од чињенице да ли се за његово коришћење за одређену намену

мора у естетском или другом смислу додатно оспособити (на пример, објекат се може користити без инсталације фиксне телефоније, ако је двоетажни објекат јединствена функционална целина – он се може користити и у случају ако је санитарни чвор изграђен само на једном од нивоа ...) и да ли се он фактички користи. Наиме, право је, али не и обавеза пореског обвезника да своје објекте користи или не користи.

Међутим, ако је објекат који је јединствена употребна – економска целина оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа док други ниво не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом (на пример, степеништем за приступ другом нивоу, електричном инсталацијом ...) да би се тај део објекта могао користити (што је у сваком конкретном случају фактичко питање), Министарство финансија сматра да за тај део објекта обавеза по основу пореза на имовину није настала.

Чињенично стање по питању да ли је пореска обавеза настала (и када) у сваком конкретном случају утврђује надлежни орган јединице локалне самоуправе.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности коју је физичко лице стекло по основу уговора о поклону

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-267/2011-04 од 23.12.2011. год)

Према наводима из захтева и усменог појашњења, брачни другови, сувласници на брачној имовини (коју чини непокретност) са по $\frac{1}{2}$ идеалног дела, сагласно закљученом уговору о поклону, односно даровном уговору од 2. фебруара 1998. године, поклонили су предметну имовину на једнаке делове својим кћерима (лица из првог наследног реда), свакој по $\frac{1}{2}$, што би одговарало величини њиховог припадајућег наследног дела, с тим да су поклонодавци задржали право доживотног плодоуживања на тој целокупној имовини. Наводи се да је тако стечена непокретност продата 23. децембра 2008. године.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11–УС, у даљем тексту: Закон), порезом на капитални добитак опорезује се приход који, поред осталог, физичко лице – обвезник оствари продајом стварних права на непокретности, ако је том продајом остварен капитални добитак.

Обвезник који је право, удео или хартију од вредности пре продаје држао у свом портфељу пре 24. јануара 1994. године не остварује капитални добитак њиховом продајом.

Капитални добитак представља разлику између продајне цене права, удела, односно хартија од вредности и њихове набавне цене усклађене према одредбама овог закона (члан 72. став 5. Закона).

Продајном ценом, у смислу одредбе члана 73. став 1. Закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

За сврху одређивања капиталног добитка, набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са овим законом (члан 74. став 1. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и да се у конкретном случају ради о стицању непокретности бестеретним правним послом – уговором о поклону (без накнаде) између крвних сродника у правој линији из првог наследног реда, а да се сходно члану 74. став 1. Закона набавном ценом (за сврху одређивања капиталног добитка) сматра цена по којој је порески обвезник (у конкретном случају, поклонопримац) стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом, Министарство финансија сматра да је набавна цена непокретности стечене 1998. године уговором о поклону, а чији промет (продаја) је извршен 2008. године када су у примени биле одредбе чл. 74. и 75. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, у даљем тексту: Закон о порезу на доходак грађана), за сврху одређивања капиталног добитка, једнака нули.

Наиме, како се сагласно начелу временског важења пореских закона, пореска обавеза утврђује на основу прописа који

су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство (члан 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10), то значи да се по основу промета непокретности (стечене поклоном) у предметном случају, који је, како се наводи, извршен у 2008. години (у време важења Закона о порезу на доходак грађана – „Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка), пореска обавеза утврђује сагласно одредбама Закона о порезу на доходак грађана које су биле на снази у време кад је остварен приход, односно да се у наведеном случају примењује одредба члана 74. став 1. Закона о порезу на доходак грађана према којој се набавном ценом (за сврху одређивања капиталног добитка) сматра цена по којој је порески обвезник стекао стварно право на непокретности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом.

Поред тога, пореска стопа која би се применила у предметном случају износи 20%, као пореска стопа која је сагласно Закону о порезу на доходак грађана била на снази у време настанка пореске обавезе.

Имајући у виду да су у предметном случају физичка лица неспорно стекла предметну непокретност по основу уговора о поклону, околност да та лица – поклонопримци, истовремено, као крвни сродници у правој линији (конкретно однос родитељи – деца), спадају у први наследни ред законских наследника својих родитеља, по мишљењу Министарства финансија не може бити од значаја за опредељење пореског третмана прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности стечене поклоном учињеним од родитеља као поклонодаваца.

Министарство финансија напомиње да, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, сагласно

начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује чињенице које су од значаја за одређење пореског третмана прихода које оствари физичко лице.

2. Порески третман примања запосленог – државног службеника или намештеника по основу накнаде трошкова рада и боравака на терену (теренски додатак)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1119/2011-04 од 23.12.2011. год)

Према одредби члана 105. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду. Сагласно ставу 3. тог члана, под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим накнада трошкова запосленог у вези са радом из члана 118. тач. 1) до 4) и других примања из члана 119. и члана 120. тачка 1) овог закона.

Запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду, према члану 118. тач. 1) до 4) Закона о раду, и то:

- 1) за долазак на рад и одлазак с рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају;
- 2) за време проведено на службеном путу у земљи;
- 3) за време проведено на службеном путу у иностранству, најмање у висини утврђеној посебним прописима;
- 4) смештаја и исхране за рад и боравак на терену, ако послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде.

Законом о платама државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 ... и 99/10), којим се уређују плате, накнаде и друга примања државних службеника и намештеника, одредбом става 1. члана 37. прописано је да државни службеник има право на накнаду трошкова за долазак на рад и одлазак с рада, за време које је провео на службеном путу у земљи или иностранству, за смештај и исхрану док ради и борави на терену и на накнаду трошкова који су изазвани привременим или трајним премештајем у друго радно место.

Услови за накнаду трошкова, њихова висина и начин на који се остварују прописани су Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 98/07–пречишћен текст, у даљем тексту: Уредба).

Одредбом члана 2. став 1. Уредбе прописано је да се државном службенику и намештенику накнађују:

- 1) трошкови превоза за долазак на рад и за одлазак с рада;
- 2) трошкови службеног путовања у земљи;
- 3) трошкови службеног путовања у иностранству;
- 4) трошкови селидбе у иностранство;
- 5) трошкови рада и боравка на терену;
- 6) трошкови привременог или трајног премештаја у друго радно место.

Теренски додатак као накнада трошкова рада и боравка на терену исплађује се државном службенику и намештенику, према одредби члана 44. став 1. Уредбе.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и да се Законом о раду уређују права, обавезе и одговорности из радног односа, односно по основу рада, Законом о платама државних службеника и намештеника – плате, накнаде и друга примања државних службеника и намештеника и Уредбом – услови, начин и висина накнаде трошкова државних службеника и намештеника, са становишта опорезивања прихода које остваре физичка лица Министарство финансија указује да се опорезивање дохотка

грађана уређује искључиво Законом о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11–УС, у даљем тексту: Закон).

Одредбом члана 13. Закона прописано је да се под зарадом, у смислу овог закона, сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. Зарадом се, сагласно одредби члана 14. Закона, сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, акција, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, или робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Одредбом члана 18. став 1. тач 1) до 7) Закона прописано је да се порез на зараду не плаћа на примања запосленог по основу накнаде трошкова превоза у јавном саобраћају (за долазак на посао и повратак с посла), дневнице за службено путовање у земљи и у иностранству, накнаде трошкова смештаја и превоза на службеном путовању, солидарне помоћи, поклоне деци запослених и јубиларне награде, до висине прописаног неопорезивог износа. Део накнаде трошкова изнад прописаног неопорезивог износа подлеже опорезивању порезом на зараду.

Имајући у виду наведене одредбе Закона о раду, као и да Законом није прописано пореско ослобођење по основу накнаде трошкова рада и боравка на терену (теренски додатак), то примање, по мишљењу Министарства финансија, подлеже опорезивању порезом на доходак физичких лица на зараду, сагласно одредбама чл. 13. до 18. Закона.

Иначе, Министарство финансија указује да се Инструкција о начину утврђивања основице доприноса за обавезно социјално осигурање по основу примања у вези са остваривањем права на накнаду трошкова државним службеницима и намештеницима, број 414-00-77/2011-01 од 7. октобра 2011. године, коју је донео министар финансија, односи на начин утврђивања основице за

обрачун доприноса за обавезно социјално осигурање по основу плате државних службеника и намештеника.

3. Утврђивање основице за обрачун годишњег пореза на доходак грађана за физичка лица – запослене који су упућени на рад у иностранство од стране домаћег послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1072/2011-04 од 22.12.2011. год)

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11–УС, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије, за приход остварен на територији Републике и у другој држави. Резидент Републике је и физичко лице које је упућено у другу државу ради обављања послова, поред осталог, за физичко или правно лице – резидента Републике, сагласно ставу 3. тог члана Закона.

- За физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, према одредби члана 17. Закона, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Под зарадом се сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог, сагласно члану 13. Закона. Такође, зарадом се сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, акција, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, или робе, чињењем или пружањем погодности,

опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем, сагласно члану 14. овог закона.

• Одредбом члана 87. став 1. Закона прописано је да годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица – резиденти, укључујући и странца – резидента, који су у календарској години остварили доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Према одредби члана 87. став 2. Закона, предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана су приходи који су исплаћени, односно остварени у периоду од 1. јануара до 31. децембра године за коју се утврђује годишњи порез, независно на који се период исплате односе, по основима наведеним у тач. од 1) до 9) тог члана Закона.

Како се у доходак за опорезивање годишњим порезом на доходак грађана, сагласно одредби члана 87. став 2. тачка 1) Закона, урачунава зарада из чл. 13. до 14б Закона која је исплаћена, односно остварена у календарској години за коју се утврђује годишњи порез на доходак и која је била предмет опорезивања порезом на зараду у тој години, Министарство финансија сматра да се код утврђивања основице годишњег пореза на доходак грађана за обвезника резидента Републике Србије (запослени упућен на рад у иностранство од стране домаћег послодавца), који је остварио зараду од резидентног правног лица и на коју је обрачунат и плаћен порез у Републици, у доходак за опорезивање, поред осталог, урачунава и та зарада која је обвезнику – физичком лицу исплаћена од послодавца (резидентно правно лице) за његов рад у иностранству, а која је опорезована у Републици. Зарада из става 2. тачка 1) тог члана Закона умањује

се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици, сходно Закону.

4. Порески третман новчане накнаде која се исплаћује запосленом код отказа уговора о раду од стране послодавца у случају када запослени не остварује резултате рада, односно нема потребна знања и способности за обављање послова на којима ради

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1194/2011-04 од 19.12.2011. год)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11–УС, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу отпремнине, односно новчане накнаде које послодавац исплаћује запосленом за чијим је радом престала потреба, у складу са законом којим се уређују радни односи – до износа који је утврђен тим законом.

Према члану 158. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09), послодавац је дужан да пре отказа уговора о раду запосленом за чијим је радом престала потреба услед технолошких, економских или организационих промена или смањења обима посла (по члану 179. тачка 9) тог закона), исплати отпремнину у висини која не може бити нижа од збира трећине зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу за првих 10 година проведених у радном односу и четвртине зараде запосленог за сваку наредну навршену годину рада у радном односу преко 10 година проведених у радном односу. Под зарадом у односу на коју се одређује висина отпремнине сматра се, према члану 159. Закона о раду, просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина.

Дакле, претходно наведени износ отпремнине због престанка рада запосленог сагласно члану 179. тачка 9) Закона о раду, утврђен у складу са чланом 158. став 2. тог закона, у зависности од сваког конкретног случаја (навршене године рада у радном односу, просечна месечна зарада), ослобођен је плаћања пореза сагласно члану 9. став 1. тачка 19) Закона.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из дописа да послодавац исплаћује новчану накнаду запосленом коме престаје радни однос отказом уговора о раду од стране послодавца, у случају када запослени не остварује резултате рада, односно нема потребна знања и способности за обављање послова на којима ради у смислу одредбе члана 179. тачка 1) Закона о раду, Министарство финансија сматра да нема законског основа за примену неопорезивог износа из члана 9. став 1. тачка 19) Закона, с обзиром да се неопорезиви износ односи на исплату отпремнине запосленом коме је послодавац отказао уговор о раду јер је престала потреба за његовим радом услед технолошких, економских или организационих промена или смањења обима посла код послодавца (по члану 179. тачка 9) Закон о раду). Наиме, износ новчане накнаде коју послодавац исплаћује запосленом коме престаје радни однос отказом уговора о раду од стране послодавца, у смислу одредбе члана 179. тачка 1) Закона о раду, у случају када запослени не остварује резултате рада, односно нема потребна знања и способности за обављање послова на којима ради, према мишљењу Министарства финансија, има карактер зараде и подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на зараду. Министарство финансија напомиње да се одредба члана 190. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05), којом је било прописано право на новчану накнаду запосленом коме престане радни однос у случају отказа из члана 179. тачка 1) тог закона, брисана чланом 9. Закона о изменама и допунама Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 61/05), те се не примењује од 19. јула 2005. године.

Према томе, новчана накнада коју послодавац исплаћује запосленом коме престаје радни однос отказом уговора о раду од

стране послодавца, у смислу одредбе члана 179. тачка 1) Закона о раду, у случају када запослени не остварује резултате рада, односно нема потребна знања и способности за обављање послова на којима ради, према мишљењу Министарства финансија има порески третман зараде.

Министарство финансија напомиње да у случају остваривања примања које има карактер зараде са становишта опорезивања прихода физичких лица, ради утврђивања евентуалне обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду у предметном случају, као претходно поставља се питање да ли такво примање представља зараду са становишта Закона о раду. Како је тумачење одредаба Закона о раду у надлежности Министарства рада и социјалне политике, потребно је обратити се том министарству за давање одговора по наведеном питању.

5. Порески третман средства која се налазе на рачуну предузетничке радње за коју предузетник сада води пословне књиге јер је постао обвезник ПДВ, а та новчана средства се на рачуну налазе из ранијих година и периода када је предузетник пословао као паушалац, као и порески третман наплате потраживања која су била фактурисана за време док је предузетник био паушално опорезован

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-481/2011-04 од 9.12.2011. год)

Како се наводи у допису, предузетник који је био паушално опорезован изгубио је статус паушалца јер је постао обвезник пореза на додату вредност и почео је са вођењем пословних књига. Наводи се да се на жиро-рачуну те предузетничке радње, за коју предузетник сад води пословне књиге, налазе новчана средства из ранијих година и периода док је пословао као паушалац (наводи се да су обавезе по основу тих средстава измирене за време док је предузетник био паушално опорезован) и да та средства представљају приход из тог периода.

Поред тога, како произилази из навода из дописа, по престанку статуса паушалца и започињању вођења пословних књига, предузетник врши наплату потраживања која су била фактурисана за време док је предузетник био паушално опорезован, те с тим у вези су и била предмет опорезивања порезом на приходе од самосталне делатности.

Одредбом чл. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети Законом.

Опорезивање прихода по основу самосталне делатности уређено је одредбама чл. 31. до 51. Закона.

Одредбом члана 32. Закона прописано је да обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона, укључујући и физичко лице које остварује приходе од пољопривреде и шумарства и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (у даљем тексту: предузетник).

Опорезиви приход од самосталне делатности је опорезива добит, ако Законом није друкчије одређено, а утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са међународним рачуноводственим стандардима и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија ако предузетник води двојно књиговодство, односно у складу са прописом из члана 49. Закона ако предузетник води просто књиговодство, на начин утврђен Законом (члан 33. ст. 1. и 2. Закона).

Предузетник коме је утврђено право на паушално опорезивање, овај начин опорезивања користи док се не утврди да су престали разлози за паушално опорезивање, односно да

измењени услови искључују право на паушално опорезивање, сагласно одредби члана 42. став 4. Закона.

Предузетник коме престане право на паушално опорезивање јер је постао обвезник пореза на додату вредност, односно определио се за плаћање пореза на додату вредност у складу да законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 40. став 2. тачка 5) Закона), дужан је да води пословне књиге најкасније од дана када постане обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, без утврђивања обавезе вођења пословних књига решењем надлежног пореског органа (члан 42. став 6. Закона).

Сагласно одредби члана 43. став 1. Закона, предузетник је дужан да води пословне књиге и да у њима исказује пословне промене на начин одређен Законом. Пословне књиге предузетник води по систему простог књиговодства у складу са Законом или по систему двојног књиговодства у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија (став 2. тог члана Закона).

Имајући у виду наведене Законске одредбе и наводе из захтева, у вези са новчаним средствима која се налазе на текућем рачуну предузетничке радње, за коју предузетник води пословне књиге, а која су остварена у периоду док је предузетник пословао као паушалац (али је изгубио статус паушалца јер је постао обвезник пореза на додату вредност и почео је са вођењем пословних књига) и за који период је измирио обавезе по основу јавних прихода, Министарство финансија сматра да у моменту почетка вођења пословних књига та новчана средства, која се налазе на текућем рачуну предузетничке радње, евидентирају се као пословна промена у пословним књигама које предузетник води сагласно Закону (а узимајући у обзир да се опорезивање не може вршити по истом основу два пута). У погледу располагања новчаним средствима на рачуну предузетничке радње, Министарство финансија указује да је материја која се односи на послове платног промета, односно плаћања у готовом новцу у динарима, уређена Законом о платном промету („Сл. лист СРЈ“,

бр. 3/02 и 5/03 и „Сл. гласник РС“, бр. 43/04 ... и 31/11) и Правилником о условима и начину плаћања у готовом новцу у динарима за правна лица и за физичка лица која обављају делатност („Сл. гласник РС“, бр. 77/11).

У случају када предузетник који (је изгубио статус паушалца јер је постао обвезник пореза на додатну вредност) води пословне књиге, по основу одређених потраживања која су настала и чија наплата је доспела у периоду када је то потраживање предузетника (евидентирано као приход од продатих производа и извршених услуга, на обрасцу пословне књиге КПО) било предмет опорезивања на паушално утврђени приход, изврши наплату тог потраживања у периоду када је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности на стварно остварени приход (опорезиву добит), Министарство финансија сматра да тај приход (остварен кад је предузетнику престало право на паушално опорезивање) представља пословну промену која се, сагласно Закону, евидентира у пословним књигама које предузетник води (а узимајући у обзир да се опорезивање не може вршити по истом основу два пута).

Министарство финансија указује да Пореска управа, сагласно начелу фактицитета, у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

6. Порески третман примања физичких лица у виду плаћене школарине за студирање према критеријуму постигнутог (доброг) успеха и показаног интересовања за студије, које даје фондација

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-67/2011-04 од 7.12.2011. год)

Одредбом члана 9. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06,

65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11–УС, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи.

На примања остварена по основу стипендија и кредита ученика и студената – у месечном износу до 8.685 динара (усклађени динарски износ примењује се у периоду од 1. фебруара 2011. године до 31. јануара 2012. године), сагласно одредби члана 9. став 1. тачка 12) Закона, не плаћа се порез на доходак грађана.

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

- Према одредби члана 4. став 1. тачка 2) Правилника, пореско изузимање по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи може се остварити на примања која имају карактер социјалног и хуманитарног давања, односно помоћи за санирање и ублажавање последица тешко нарушене социјалне сигурности и тешке хуманитарне ситуације одређеног лица или групе лица, која се остварују, поред осталог, из средстава државних органа и организација и органа локалне самоуправе, друштвених организација и удружења грађана, регистрованих код надлежних органа и разврстаних у хуманитарне и социјалне организације, са делатношћу пружања помоћи својим члановима и другим категоријама социјално угрожених грађана (нпр: удружења за помоћ здравствено хендикепираним лицима, удружења за помоћ незбринутој деци, расељеним и прогнаним лицима и другим лицима која се налазе у стању социјалне потребе и сл).

Сагласно томе, на примања која остварују физичка лица у стању социјалне потребе (у предметном случају деца без родитељског старања) од фондације, по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи у смислу претходно наведених одредаба Закона и Правилника, не плаћа се порез на доходак грађана.

- Међутим, имајући у виду наведене одредбе Закона и Правилника, као и околности предметног случаја, примање које у виду плаћене школарине за студирање остварују физичка лица (студенти) према критеријуму постигнутог (доброг) успеха и показаног интересовања за студије, сагласно Правилником прописаним елементима, не би могло да има карактер примања по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи физичким лицима које је изузето из дохотка за опорезивање.

У случају када физичка лица према критеријуму постигнутог (доброг) успеха и показаног интересовања за студије, остварују примање у виду плаћене школарине за студирање (плаћањем директно на рачун високошколске установе, а за финансирање трошкова студирања – коришћење наставног материјала и опреме; рад са професорима и др), као новчану помоћ за школовање коју у складу са критеријумима утврђеним сопственим општим актом даје фондација (исплатилац), Министарство финансија сматра да такво примање физичког лица има карактер другог прихода, и подлеже опорезивању сагласно члану 85. став 1. тачка 11) и члану 86. Закона.

- У члану 7. Правилника прописано је да се пореско изузимање на примања по основу стипендија и кредита остварује до законом прописаног (неопорезивог) износа за стипендије и кредите који се ученицима средњих школа и студентима виших школа и факултета исплаћују по уговору:

- 1) у складу са законом којим се уређује ученички и студентски стандард у Републици Србији;

2) од стране давалаца, у чију делатност, поред осталог, спада и стимулисање, односно помоћ у школовању ученика и студената (државне организације и институције, невладине организације, добротворне и друге организације, фондови, фондације и задужбине и др);

3) од стране предузећа и других правних лица, односно предузетника, у функцији решавања и обезбеђивања њихових кадровских потреба.

Право на пореско изузимање, сагласно члану 8. Правилника, не може се остварити за стипендије и кредите који се исплаћују лицима која су запослена код даваоца стипендија или кредита, као и ученицима који похађају основну школу (обавезно основно образовање).

Министарство финансија указује да уколико се давање врши физичком лицу, независно од тога што се од стране даваоца номинује као стипендија, ако не испуњава Правилником прописане услове за остваривање права на пореско изузимање стипендија ученика средњих школа и студената виших школа и факултета, не може имати порески третман стипендије у смислу претходно наведених одредби Закона и Правилника.

Дакле, уколико се у предметном случају врши новчана исплата физичком лицу (деци без родитељског старања) по основу стипендије, у складу са одредбама Правилника, до висине прописаног неопорезивог износа из члана 9. став 1. тачка 12) Закона, такво примање је изузето од опорезивања порезом на доходак грађана.

Када се исплата по наведеном основу врши у складу са одредбама Правилника, али у износу изнад висине Законом прописаног неопорезивог износа, то давање (за део изнад неопорезивог износа) има порески третман других прихода и подлеже плаћању пореза на други приход сагласно члану 85. став 1. тачка 12) Закона.

- У случају када се исплата врши (непосредно или посредно) физичким лицима која, сагласно Правилнику, не спадају

у категорију социјално угрожених лица и кад нису испуњени Правилником прописани услови за пореско изузимање по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи, такво примање има третман другог прихода и у целости подлеже плаћању пореза на други приход по члану 85. Закона.

- У погледу обавезе плаћања годишњег пореза на доходак грађана, ако други приходи из члана 85. Закона, заједно са приходима по другим основима који улазе у основицу годишњег пореза, прелазе прописани неопорезиви износ, подлежу плаћању годишњег пореза на доходак грађана, као додатног пореза, у складу са одредбама чл. 87. до 89. Закона.

Министарство финансија указује да Пореска управа, сагласно начелу фактицитета, 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 53/10).

7. Порески третман прихода по основу оствареног капиталног добитка од продаје акција које је акционар стекао по основу уговора о поклону учињеног у првом наследном реду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1118/2011-04 од 6.12.2011. год)

Према наводима из захтева, као и накнадног усменог појашњења захтева, физичко лице продало је током 2007. и 2008. године акције и по том основу остварило капитални добитак. Предметне акције физичко лице је стекло 2007. године, уговором о поклону закљученим са својим оцем као поклонодавцем, који је, према наводима, акције стекао 2006. године.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 4) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем тексту: Закон)

порезом на капитални добитак опорезује се приход који, поред осталог, физичко лице – обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду акција и осталих хартија од вредности, ако је том продајом остварен капитални добитак.

Обвезник који је право, удео или хартију од вредности пре продаје држао у свом портфељу пре 24. јануара 1994. године не остварује капитални добитак њиховом продајом.

Капитални добитак представља разлику између продајне цене права, удела, односно хартија од вредности и њихове набавне цене усклађене према одредбама овог закона (члан 72. став 5. Закона).

Продајном ценом, у смислу одредбе члана 73. став 1. Закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

За сврху одређивања капиталног добитка, набавном ценом се сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са овим законом (члан 74. став 1. Закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и да се у конкретном случају ради о стицању акција бестеретним правним послом – уговором о поклону (без накнаде) између крвних сродника у правој линији из првог наследног реда, а да се сходно члану 74. став 1. Закона набавном ценом (за сврху одређивања капиталног добитка) сматра цена по којој је порески обвезник (у конкретном случају, поклонопримац) стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом, Министарство финансија сматра да је набавна цена акција стечених 2007. године уговором о поклону, а чији промет (продаја) је извршен 2007. и 2008. године када су у примени биле одредбе чл. 74. и 75. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, у даљем тексту: Закон о порезу на доходак грађана), за сврху одређивања капиталног добитка, једнака нули.

Наиме, како се, сагласно начелу временског важења пореских закона, пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство (члан 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10), то значи да се по основу промета акција (продаја акција стечених поклоном), у предметном случају, који је, како се наводи, извршен током 2007. и 2008. године, пореска обавеза утврђује сагласно одредбама Закона о порезу на доходак грађана које су биле на снази у време кад је остварен приход, односно да се у наведеном случају примењује одредба члана 74. став 1. Закона о порезу на доходак грађана према којој се набавном ценом (за сврху одређивања капиталног добитка) сматра цена по којој је порески обвезник стекао акције, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом.

Поред тога, пореска стопа која би се применила у предметном случају износи 20%, као пореска стопа која је, сагласно Закону о порезу на доходак грађана, била на снази у време настанка пореске обавезе.

Министарство финансија напомиње да, према члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10), сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Могућност ослобођење од пореза на употребу моторних возила – за теренско возило „Нисан Патрол“, радне запремине мотора од 4200cm³, које је старо 16 година, које је у власништву Удружења за помоћ расељенима са Косова и Метохије „Свети Спас“ и које се користи искључиво у хуманитарне сврхе – за путовања на Косово и Метохију ради контаката са корисницима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01216/2011-04 од 23.12.2011. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01 ... и 24/11, у даљем тексту: Закон), порез на употребу моторних возила не плаћају:

– особа са инвалидитетом са 80 или више процената телесног оштећења, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. Закона, које се на њено име прво региструје у једној години;

– особа са инвалидитетом код које постоји телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета ногу од 60 или више процената, на једно возило из члана 4. став 1. тачка 1. Закона, које се на њено име прво региструје у једној години;

– родитељи вишеструко ометене деце која су у отвореној заштити, односно о којима родитељи непосредно брину – на једно

возило из члана 4. став 1. тачка 1. Закона, које се на њихово име, односно име једног од њих, прво региструје у једној години;

- здравствене установе за амбулантна возила;
- организације особа са инвалидитетом основане са циљем пружања помоћи лицима са инвалидитетом, које су регистроване у складу са законом – за возила прилагођена искључиво за превоз њихових чланова;
- Министарство унутрашњих послова;
- власници моторних возила чији погон је искључиво електрични.

Према томе, право на ослобођење од пореза на употребу моторних возила може се остварити само када за то постоји Законом прописан основ.

У том смислу, нема законског основа да Удружење „Свети Спас“, као обвезник пореза на употребу моторних возила, оствари право на пореско ослобођење за моторно теренско возило „Нисан Патрол“, радне запремине мотора од 4200cm³ (које није искључиво на електрични погон), а које се, како се наводи, користи искључиво у хуманитарне сврхе – за путовања на Косово и Метохију ради контаката са корисницима.

Министарство финансија напомиње да се, сходно члану 4. став 3. тачка 3) Закона, прописани износ пореза на употребу моторних возила умањује код моторних возила преко навршених 10 година старости за 40%.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли Пореска управа може да изврши принудну наплату доприноса за пензијско и инвалидско осигурање преминулог лица од његових законских наследника који су се прихватили његовог наслеђа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-02050/2011-04 од 26.12.2011. год.)

Према одредби чл. 222. до 224. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03), наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине. Наследник који се одрекао наслеђа не одговара за оставиочеве дугове. Санаследници солидарно одговарају за оставиочеве дугове, сваки до висине вредности свог наследног дела, без обзира на то да ли је извршена деоба наследства. Дугови се међу санаследницима деле сразмерно њиховим наследним деловима ако из завештања не следи што друго.

Према одредби члана 22. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), пореску обавезу преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања

наследства. Ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује.

Сагласно одредби члана 3. ЗПППА, порезом се, у смислу тог закона, сматрају јавни приходи које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено.

Према одредби члана 114е ЗПППА, одредбе тог закона о застарелости права на утврђивање и наплату не примењују се на доприносе за пензијско и инвалидско осигурање.

Дакле, неизмирену обавезу оставиоца по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање испуњавају његови наследници (било да је реч о законским или о тестаменталним наследницима) који су се прихватили наследства, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства.

Ако су, како се наводи, иза оставиоца два лица оглашена његовим наследницима и прихватила се наследства, у по $\frac{1}{2}$ идеалног дела заоставштине, та лица су дужна да испуне по $\frac{1}{2}$ неизмирене обавезе оставиоца по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање (укључујући и камату обрачунату због доцње у плаћању доприноса и евентуалне трошкове принудне наплате) у оквиру вредности наслеђене имовине у моменту прихватања наследства, независно од тога да ли је између њих извршена деоба наследничке заједнице.

Према томе, Пореска управа може од наследника извршити принудну наплату неплаћених доприноса за пензијско и инвалидско осигурање које је дуговао оставилац и то од сваког од њих до висине вредности имовине коју је он наследио у моменту прихватања наследства.

Стога, нема законског основа да се, до висине вредности наслеђене имовине, отпише дуг по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање обвезника – преминулог физичког лица, који је иза себе оставио заоставштину, чијег наслеђа су се прихватили његови наследници, из разлога што наследници по основу плаћања тог дуга не остварују никаква материјална права.

2. Када застарева право на наплату обавезе по основу пореза на добит предузећа за 2005. годину која је доспела у марту 2006. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1138/2011-04 од 22.12.2011. год.)

Одредбом члана 114. ст. 1, 2, 3, 4. и 6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02), која је била у примени од 1.1.2003. до 7.7.2007. године, било је прописано да право Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања, покретање прекршајног поступка, као и право пореског обвезника на повраћај пореза и споредних пореских давања, застарева за три године од дана када је застарелост почела да тече. Право Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година 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, право на утврђивање пореза и споредних пореских давања и покретање прекршајног поступка застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање. Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је утврђен порез, односно споредно пореско давање.

Одредбом члана 114. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09 и 72/09–др. закон, у даљем тексту: Закон), која је била у примени од 8.7.2007. до 5.7.2010. године, било је прописано да 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 споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Одредбом члана 114. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), која се примењује од 6.8.2010. године, право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање. Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Одредбом члана 114д Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон и 61/07), која се примењује од 8. јула 2007. године, застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања. После прекида, застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок за застарелост.

Према члану 63. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04 и 18/10, у даљем тексту: ЗПДП), пореска пријава подноси се у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја. Сагласно члану 30. став 1. Закона о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 46/06 и 111/09), правна лица, односно предузетници, дужни су да редовне годишње

финансијске извештаје за извештајну годину доставе Агенцији за привредне регистре, најкасније до краја фебруара наредне године, осим ако посебним прописом није друкчије уређено.

Имајући у виду да одредбе члана 114. ЗПППА немају повратно дејство, рок застарелости права на наплату коначне пореске обавезе по основу пореза на добит предузећа (односно правних лица) почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало платити порез, што у конкретном случају, за коначну пореску обавезу коју је требало платити у 2006. години, значи да тече од 1. јануара 2007. године. Ако је порески обвезник у складу са прописима поднео пореску пријаву, односно није покушао да избегне плаћање те пореске обавезе и ако од 8. јула 2007. године порески орган против пореског дужника није предузимао радње у циљу наплате пореза по том основу и споредних пореских давања, мишљења Министарства финансија је да је у конкретном случају пореска обавеза престала застарелошћу 1. јануара 2010. године.

Ако је порески орган од 8. јула 2007. године против пореског дужника предузимао радње у циљу наплате пореске обавезе и споредних пореских давања, рок застарелости права на наплату се прекидао сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате и после прекида почињао да тече изнова, а време које је протекло пре прекида није се рачунало у законом одређени рок за застарелост. Министарство финансија напомиње да право на наплату пореза и споредних пореских давања увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити и наплатити (члан 114ж) ЗПППА, што значи да у конкретном случају апсолутна застарелост права на наплату коначне пореске обавезе по основу пореза на добит предузећа за 2005. годину наступа 1. јануара 2017. године.

Да ли је у конкретном случају од 8. јула 2007. године било прекида застарелости и да ли је, с тим у вези, дошло до застарелости пореске обавезе или не, у сваком конкретном случају утврђује порески орган.

3. Захтев за отпис камате

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00046/2011-04 од 8.12.2011. год.)

Чланом 115. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: Закон) регулисано је питање отписа пореског дуга пореског обвезника у одређеним случајевима.

Одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања пореског обвезника, у смислу члана 115. став 1. Закона, може донети Влада на предлог министра, а поводом иницијативе министра надлежног за послове економије и регионалног развоја, и то само за пореског обвезника који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктурирања.

Влада може, на предлог министра, донети одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања, укључујући таксе, накнаде и друге јавне приходе пореског обвезника код којег је промењена власничка структура, по основу преузетих уговорних обавеза од стране Републике (члан 115. став 2. Закона).

Према ставу 3. поменутог члана, Пореска управа решењем ће отписати дуг по основу пореза и споредних пореских давања када се стекну услови из члана 22. ст. 2 и 4. Закона (ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства, као и у ситуацији ако имовина пословно неспособног или одсутног физичког лица коме се не зна пребивалиште није довољна да се намири дуг по основу пореза), као и у другим случајевима прописаним законом.

Уз пуно разумевања за тешку ситуацију обвезника, према наведеним одредбама Закона, није предвиђена могућност отписа камате у предметном случају.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАНО ОСИГУРАЊЕ

1. Могућност ослобођења од обавезе плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање по основу обављања самосталне делатности

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-63/2011-04 од
15.12.2011. год)*

Обавеза плаћања пореза (под тим појмом подразумевају се сви јавни приходи у које спадају и доприноси за обавезно социјално осигурање) представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез, под условима прописаним законом, сагласно члану 18. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10). Утврђивање пореза обавља Пореска управа доношењем пореског решења (члан 54. тог закона) којим се уређује обавеза плаћања пореза из одређеног порескоправног односа (члан 10. тог закона).

Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09 и 52/11, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописано је да су предузетници обвезници доприноса за здравствено осигурање у складу са

законом који уређује систем обавезног здравственог осигурања (члан 8. став 1. тачка б) Закона).

Чланом 64. Закона о доприносима прописано је да обвезници доприноса не могу бити ослобођени обавезе обрачунавања и плаћања доприноса.

Имајући у виду наведене одредбе, из којих произилази да наведеним законом није прописано ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености), нема законског основа за ослобођење од плаћања доприноса за обавезно здравствено осигурање по основу обављања самосталне делатности.

2. Обавеза плаћања доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва и истовремено запослени код другог послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-87/2011-04 од 8.12.2011. год)

Одредбом члана 6. став 1 тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09 и 52/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да оснивач, односно члан привредног друштва је осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Према члану 7. став 1. тач. 1) и 7) Закона, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у складу са законом који уређује систем обавезног пензијског и инвалидског

осигурања, је физичко лице – запослени, као и оснивач, односно члан привредног друштва.

Одредбом члана 12. став 1. Закона прописано је да када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом. Изузетно, обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу запослења, односно по основу самосталне делатности, искључује обавезу плаћања доприноса по основу пољопривредне делатности.

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва, према одредби члана 23. став 1. Закона, је опорезива добит на коју се плаћа порез по закону који уређује порез на добит предузећа. До коначног утврђивања опорезиве добити за текућу годину, оснивачи односно чланови привредног друштва плаћају месечну аконтацију доприноса на основицу коју чини основица за месечну аконтацију пореза на добит (став 2. члана 23. Закона), с тим да изузетно од ст. 1. и 2. тог члана, за осниваче привредног друштва који су засновали радни однос са привредним друштвом чији су оснивачи, основица доприноса је зарада у складу са чланом 13. тог закона.

У случају када је основица доприноса на коју се обрачунавају и плаћају доприноси виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, сагласно одредби члана 41. став 1. Закона. Највишу годишњу основицу доприноса, сагласно члану 43. став 1. тог закона, чини петоструки износ просечне годишње зараде у Републици исплаћене у години за коју се обрачунавају и плаћају доприноси. Обвезник доприноса који је сам платио доприносе, односно коме је у његово име и у његову корист плаћен допринос из основице која прелази износ највише годишње основице за календарску годину, сагласно одредби члана 66. став 1.

Закона, има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса. Право на повраћај утврђује се решењем Пореске управе, на захтев обвезника доприноса који се подноси на прописаном обрасцу (став 2. тог члана закона).

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када осигураник остварује приходе по више основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса.

У случају када оснивач привредног друштва који у њему не ради (под радом се сматра представљање и заступање привредног друштва од стране њиховог оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава, при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење), у смислу одредбе члана 6. став 1. тачка 15) Закона, те не остварује ни накнаду (уговорену накнаду) за свој рад, и који нема својство осигураника самосталних делатности у смислу одредаба закона који уређује пензијско и инвалидско осигурање, Министарство финансија сматра да није обвезник плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по том основу.

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 53/10).

ТАКСЕ

1. Да ли Институт за стандардизацију Србије у вршењу делатности за коју је основан треба да наплаћује републичке административне таксе за захтеве било које врсте, односно за препис, оверу или разгледање списка, имајући у виду да Тарифом републичких административних такси није прописан ни један акт који издаје Институт за стандардизацију Србије у вршењу делатности за коју је основан, као и да Институт не издаје решења, дозволе и друге исправе, односно не спроводи управне радње?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-00055/2011-04 од 26.12.2011. год.)

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

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

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

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

Према томе, републичка административна такса се плаћа за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, осим у случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

Према одредби члана 1. Одлуке о изменама и допунама оснивачког акта Института за стандардизацију Србије („Сл. гласник РС“, бр. 88/09), Институт за стандардизацију Србије, као национално тело за стандардизацију у Републици Србији, организује се као установа и послује у складу са прописима којима се уређује правни положај јавних служби.

Одредбом члана 1. став 1. Статута Института за стандардизацију Србије („Сл. гласник РС“, бр. 6/11, у даљем тексту: Статут) прописано је да је Институт за стандардизацију Србије (у даљем тексту: Институт) национално тело за стандардизацију у Републици Србији.

Према одредби члана 2. Статута, Институт је основан у складу са Одлуком о оснивању Института за стандардизацију Србије („Сл. гласник РС“, бр. 16/07 и 88/09), за остваривање циљева

из члана 5. Закона о стандардизацији („Сл. гласник РС“, бр. 36/09), доношење српских стандарда и сродних докумената, као и за обављање других послова из области стандардизације.

Институт је организован као установа и послује у складу са прописима којима се уређује правни положај јавних служби. Институт се уписује у судски регистар и има својство правног лица. Институт има права, обавезе и одговорности утврђене законом, одлуком о оснивању и Статутом Института за стандардизацију Србије.

Министарство финансија напомиње да је одредбом члана 2. став 1. Закона прописано да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона, а да је одредбом члана 1а тачка 3) Закона прописано који су то органи који када врше поверене послове односно који када им је поверено вршење јавних овлашћења, за те списе и радње наплаћују републичке административне таксе.

Према томе, уколико Институт за стандардизацију Србије у складу са правима, обавезама и одговорностима утврђеним Законом о стандардизацији, Одлуком о оснивању Института за стандардизацију Србије и Статутом Института за стандардизацију Србије има карактер органа дефинисаног чланом 1а) тачка 3) Закона који врши списе и радње у управним стварима, као и друге списе и радње код органа као поверене послове односно ако му је поверено вршење јавних овлашћења у складу са Законом, за те списе и радње код органа се плаћају републичке административне таксе.

Стога, Министарство финансија напомиње да уколико Институт за стандардизацију Србије одређене списе и радње ради као поверене послове (нпр. даје тумачење српских стандарда, као и тумачење примене српских стандарда, на захтев заинтересоване стране, односно води регистар донетих и повучених српских стандарда, у складу са правилима Института – члан 7. став 1. тач. 2)

и 4) Закона о стандардизацији), за те списе и радње би требало наплаћивати републичке административне таксе.

2. Да ли Секција за USAID (која представља интегрални део Амбасаде САД) и њено интернационално особље, као и извршни партнери USAID и чланови њиховог интернационалног особља, односно Интернационална школа у Београду и њено интернационално особље, могу бити ослобођени од плаћања републичке административне таксе приликом регистрације возила која су у њиховом власништву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-710/2011 од 21.12.2011. год.)

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 70/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом републичких административних такси. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

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

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

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

Према томе, републичка административна такса се плаћа за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, осим у случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

Према одредби члана 18. тачка б) Закона, ослобађају се од плаћања таксе дипломатско-конзуларна представништва стране државе, под условом узајамности.

Одредбом члана 19. став 1. тачка 13) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Према одредби члана 21. Закона, страни држављани, под условом узајамности, имају права на таксено ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страном лице држављанин.

Према одредби члана 1. Споразума између Владе Сједињених Америчких Држава и Владе Савезне Републике Југославије о економској, техничкој и другој сродној помоћи („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 7/05, у даљем тексту: Споразум), дипломатска мисија Сједињених Америчких Држава у Савезној Републици Југославији извршаваће и испуњавати обавезе Владе Сједињених Америчких Држава из тог споразума, у које сврхе је оформљена и посебна секција у оквиру поменуте дипломатске мисије.

Одредбом члана 3. став 1. тачка (а) Споразума прописано је да у циљу обезбеђивања максималне користи за народ Савезне Републике Југославије од програма помоћи Сједињених Држава, изузев у случајевима о којима се договоре две владе, услуге, артикли, прибор, опрема и друга имовина, укључујући некретнине, које се користе у вези са програмом помоћи САД могу да се увезу,

извезу, купе, користе, продају, поклоне или да се њима располаже у Савезној Републици Југославији без икаквих дажбина, царина, увозне таксе, извозне таксе, таксе на додату вредност (VAT), пореза на промет или располагање имовином и других такси и сличних намета.

Према одредби члана 3. став 1. тачка (ц) подтачка (и) Споразума, целокупно особље (и чланови њихових породица), изузев држављана СРЈ или лица са сталним боравком у Савезној Републици Југославији, које је под уговором са, или је запослено код, било које јавне или приватне организације задужене за реализацију програма помоћи Сједињених Држава, и које борави у Савезној Републици Југославији ради вршења послова у вези са програмом помоћи Сједињених Држава, изузима се од свих пореза, царинских дажбина, увозне таксе, пореза на додату вредност и других сличних пореза и дажбина на личну имовину и предмете за домаћинство увезене у Савезну Републику Југославију за личну употребу поменутог особља и чланова њихових породица, и таква лична имовина и предмети за домаћинство могу се користити и извести из Савезне Републике Југославије без икаквих пореза, дажбина или намета.

- Секција за USAID која представља интегрални део Амбасаде САД као посебна секција у оквиру дипломатске мисије САД и чланови особља Секције за USAID (страни држављани) који су у том својству уредно регистровани у Дипломатском протоколу и који у складу са одредбом члана 3. став 1. тачка (д) Споразума уживају статус административног и техничког особља Амбасаде САД и ангажовани су на реализацији Споразума, према мишљењу Министарства финансија, а имајући у виду одредбе Споразума, ослобођени су плаћања републичке административне таксе за списе и радње код надлежног органа у вези са регистрацијом возила у њиховом власништву.

- Извршни партнери Секције за USAID који су ангажовани на реализацији Споразума, уколико увезу и користе возило у Републици Србији за потребе реализације Споразума, према мишљењу Министарства финансија, а имајући у виду одредбе Споразума, ослобођени су плаћања републичке административне таксе за списе и радње код надлежног органа у вези са регистрацијом возила у њиховом власништву.

- Чланови особља Извршних партнера Секције за USAID, страни држављани, који су службеници Владе САД у складу са одредбом члана 3. став 1. тачка (д) Споразума и ангажовани су на реализацији Споразума, према мишљењу Министарства финансија, а имајући у виду одредбе Споразума, ослобођени су плаћања републичке административне таксе за списе и радње код надлежног органа у вези са регистрацијом возила у њиховом власништву.

- Имајући у виду одредбе члана 7. и 8. Споразума о статусу Интернационалне школе у Београду између Сједињених Америчких Држава и Србије и Црне Горе, у даљем тексту: Споразум о статусу Интернационалне школе у Београду, којима су прописане фискалне олакшице за Интернационалну школу у Београду и њено особље (стране држављане), са становишта Закона о републичким административним таксама Министарство финансија сматра да ни Интернационална школа у Београду нити њено особље (страни држављани), дефинисани чланом 8. Споразума о статусу Интернационалне школе у Београду, нису ослобођени плаћања републичке административне таксе приликом регистрације возила која су у њиховом власништву.

3. Примена одредбе члана 18. тачка б) Закона о републичким административним таксама, у смислу да ли страни држављанин

који преко ДКП у Републици Србији поднесе захтев да му се изврши одређени спис и радња код органа у Републици Србији, може бити ослобођен плаћања таксе у складу са том одредбом?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-02-00048/2011 од 5.12.2011. год.)

Одредбом члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 70/11, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом републичких административних такси. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

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

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

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

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

Према томе, републичка административна такса се плаћа за захтев и за списе и радње које се у вези са тим захтевом доносе, односно врше, ако Законом није друкчије прописано, осим у

случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

У Одељку А Тарифе републичких административних такси, Тарифни број 1. прописна је такса за захтев, ако тим законом није друкчије прописано, у износу од 240 динара.

У Тарифном броју 44. став 1. Одељка А Тарифе, прописана је такса за издавање записника о увиђају, у износу од 740 динара.

Према одредби члана 18. тачка б) Закона, ослобађају се од плаћања таксе дипломатско-конзуларна представништва стране државе, под условом узајамности.

Одредбом члана 19. став 1. тачка 13) Закона прописано је да се не плаћа такса за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором.

Према одредби члана 21. Закона, страни држављани, под условом узајамности, имају права на таксено ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страном лице држављанин.

Према томе, када страни држављанин (у конкретном случају, држављанин Републике Пољске), преко дипломатско-конзуларног представништва Републике Пољске (Амбасаде Републике Пољске) поднесе захтев надлежном органу у Републици Србији да му се изда записник о увиђају у вези саобраћајне незгоде која се догодила на територији Републике Србије, а чији је он учесник, плаћа републичку административну таксу за захтев у износу од 240 динара (Тарифни број 1. Одељка А Тарифе) и таксу за издавање записника о увиђају у износу од 740 динара (Тарифни број 44. став 1. Одељка А Тарифе), осим у случајевима када је Законом прописано право на таксено ослобођење.

Министарство финансија напомиње да се, у конкретном случају, не може применити ослобођење у складу са одредбом члана 18. тачка б) Закона, с обзиром да обвезник таксе није дипломатско-конзуларно представништво Републике Пољске, већ страни држављанин који преко дипломатско-конзуларног

представништва Републике Пољске подноси захтев надлежном органу у Републици Србији да му се изврши одређени спис и радња.

Међутим, страни држављанин, у конкретном случају, када поднесе захтев надлежном органу у Републици Србији да му се изда записник о увиђају у вези саобраћајне незгоде која се догодила на територији Републике Србије, а чији је он учесник, под условом узајамности, има права на таксено ослобођење за истородне списе и радње као и држављани Републике Србије у држави чији је страном лице држављанин. Дакле, уколико држављани Републике Србије не плаћају таксу за истородне списе и радње (у конкретном случају, за издавање записника о увиђају) у држави чији је страном лице држављанин (у конкретном случају, у Републици Пољској), у том случају и држављанин Републике Пољске има право на таксено ослобођење за истородни спис и радњу у Републици Србији, у складу са одредбом члана 21. Закона. Ослобођење може да се примени и уколико је то прописано међународним уговором.

ЦАРИНЕ

1. Захтев да се одређене тарифне ознаке уврсте у Одлуку о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2012. години

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00137/2011-17 од 27.12.2011. год.)

Одлука о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2012. години („Сл. гласник РС“, бр. 97/11) ступа на снагу 29.12.2011. године, а почиње да се примењује 1. јануара 2012. године. Ова Одлука донета је у складу са овлашћењима садржаним у одредби члана 30. став 6. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10), према коме Влада прописује услове, поступак и начин примене аутономних мера за робу која се не производи у Републици Србији или се не производи у довољним количинама или не задовољава потребе домаће привреде и тржишта. Нова Одлука за 2012. годину доноси бројне новине у примени, али и знатно већи број тарифних ознака за робу која се увози уз повластице прописане овом административном мером.

Нове тарифне ознаке за које се важеће стопе царине привремено снижавају или укидају уврштене су у Одлуку за 2012. годину на основу иницијатива покренутих од стране привредних субјеката, Привредне коморе Србије и пословних удружења одређених индустријских грана производње, као и надлежних министарстава упућених Министарству финансија.

Како је предметни захтев стигао након доношења поменуте Одлуке, тарифне ознаке из захтева нису могле бити предмет разматрања и евентуалног стављања на списак листе производа за које се одобрава повлашћен увоз.

У предметном случају, тарифна ознака 3916 90 13 00 из захтева није садржана у Уредби о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2011. годину, као и ни у истоименој уредби за 2012. годину, те не може бити предмет разматрања, с обзиром да није јасно о којој је роби реч. Остале две тарифне ознаке из захтева, 5806 32 10 00 и 7217 20 10 00, могле би бити узете у обзир приликом евентуалне измене и допуне Одлуке, уколико се јави потреба за истом током 2012. године.

Да би иницијатива за промену стопе царине била потпуна требало би да садржи следеће елементе:

1. Тарифна ознака робе по Царинској тарифи, количину робе (само у случају ако се процењује да је за потребе тржишта довољно увести одређену количину робе) и време трајања мере;
2. Разлози за покретање иницијативе и економска оправданост предложене мере;
3. Подаци о обиму, вредности и кретању увоза робе за коју се тражи смањење стопе царине;
4. Степен осетљивости производа;
5. Потенцијална тржишта са којих се роба допрема;
6. Разлози због којих се не увози са тржишта земаља са којима имамо споразуме о слободној трговини;
7. Степен заступљености домаће производње.

На основу претходног, Министарство финансија анализира сваки појединачни захтев и уз све релевантне податке врши процену оправданости захтева, узимајући у обзир и ефекат који ће се одразити на Буџет усвајањем те мере.

2. Могућност преноса државине на опреми (са корисника лизинга на даваоца лизинга) која је предмет уговора о финансијском лизингу из разлога што је корисник лизинга престао да измирује своје обавезе према даваоцу лизинга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-563/2011-17 од 9.12.2011. год.)

Корисник лизинга је ову опрему увезао по основу члана 218. став 1. тачка 1. Царинског закона и Одлуке о одређивању робе на коју се не плаћају дажбине.

Одредбама члана 219. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/10), између осталог, предвиђена је могућност да се на робу из члана 218. Закона не плаћају увозне дажбине. С тим у вези, тачком 2. Одлуке о одређивању робе на коју се не плаћају дажбине („Сл. гласник РС“, бр. 27/2010 и 48/10) утврђено је да се увозне дажбине не плаћају на увоз нове опреме, осим путничких моторних возила, која се не производи у земљи, а користи се у индустрији, рударству, пољопривреди и рибарству, шумарству, водопривреди и грађевинарству, ако:

1) опрема служи за обављање делатности корисника опреме,

2) се опрема увози за нову или проширење постојеће производње, модернизацију производње и увођење нове, односно осавремењавање постојеће технологије и

3) се опрема која се увози не производи у земљи.

Такође, према одредбама члана 220. наведеног закона, предвиђено је да се роба која је била ослобођена од плаћања увозних дажбина и на коју се не плаћају увозне дажбине, не може отуђити, дати на коришћење другом лицу или друкчије употребити, осим у сврхе за које је била ослобођена од плаћања увозних дажбина, у року од три године, пре него што се увозне дажбине плате.

Истим законом, као услов за стављање робе у слободан промет под бенефицираним условима, тј. на коју се не плаћају увозне дажбине није одређен начин, односно правни посао по коме корисник повластице стиче право на употребу робе која се увози.

Даље, одредбама члана 108. став 2. Царинског закона прописано је да роба која се ставља у слободан промет по сниженој стопи царине или без плаћања увозних дажбина, због своје употребе у одређене сврхе, остаје под царинским надзором све док постоје разлози због којих је одобрена снижена стопа царине или због којих увозне дажбине нису плаћене, док се роба не извезе или не уништи или док се не дозволи њена употреба у другачије сврхе од оних које су прописане за примену снижене стопе царине, односно без плаћања увозних дажбина, ако су плаћене увозне дажбине. Такође, на ову робу сходно се примењују одредбе чл. 115. и 117. овог закона.

То значи да се права и обавезе носиоца одобрења за робу која је стављена у слободан промет без плаћања увозних дажбина, под условом да се употребљава у одређене сврхе, могу уз одобрење царинског органа односно под условима које утврди царински орган пренети на друго лице.

Имајући у виду претходно наведено, уколико се са корисника лизинга на даваоца лизинга пренесе државина над предметном опремом, царински орган може оценити да се то не сматра употребом робе у друкчије сврхе од оних за које је предметна роба била увезена без плаћања увозних дажбина, под

условом да давалац лизинга не употребљава робу. У овим случајевима царински орган може да захтева да се положи обезбеђење како би се обезбедила наплата царинског дуга који би могао настати у вези са том робом.

Међутим, уколико у наведеном случају, пре истека рока од три године од дана стављања у слободан промет, давалац лизинга предметну опрему (над којом му је сада пренета и државина од стране корисника) да на употребу или коришћење трећем лицу, а да при томе то лице не испуњава исте услове као корисник повластице, увозне дажбине се морају измирити. У том случају, корисник повластице као носилац одобрења је дужан да измири царински дуг. Ово не искључује примену члана 267. Царинског закона, којим је прописано да износ дажбина уместо дужника може платити треће лице, што практично значи да царински дуг уместо корисника повластице може платити треће лице.

3. Спровођења поступка принудне наплате у царинско-управним и царинско-прекршајним решењима

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 401-00-01289/2011-17 од 11.11.2011. год.)

Одредбом члана 268. Царинског закона („Сл. гласник РС“, бр. 18/2010) предвиђена је принудна наплата царинског дуга. Наиме, том одредбом се каже да ако износ царинског дуга није плаћен у року, царински орган преузима све законом прописане мере за наплату царинског дуга, укључујући и принудну наплату.

Истовремено је Законом о прекршајима („Сл. гласник РС“, бр. 101/05 ... 111/09) прописан начин наплате новчане казне у прекршајном поступку. Наиме, одредбом члана 299. став 1. тог закона прописано је да новчану казну изречену за прекршај и

трошкове прекршајног поступка извршава суд, односно орган управе који је казну изрекао.

Међутим, уколико се прекршајна казна не изврши добровољно односно ако је покушано добровољно извршење и оно не успе, онда се прелази на принудну наплату новчане казне. Тако је одредбом члана 299. став 4. тог закона прописано да на основу извршног наслова принудну наплату новчане казне изречене физичком лицу, правном лицу, одговорном лицу у правном лицу и предузетнику и принудну наплату трошкова прекршајног поступка врши надлежни орган по прописима о принудној уплати.

Поступак принудне уплате односно принудног извршења прописан је Законом о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник РС“, бр. 31/2011). Овим законом се изричито каже да се поступак принудног остваривања потраживања односно поступак извршења на основу извршне исправе спроводи на основу овог закона, ако посебним законом није другачије одређено.

Поступак принудног извршења, сходно одредбама овог закона, покреће се на предлог извршног повериоца или по службеној дужности када је то законом одређено. Извршење одређује суд, ако овим законом није другачије одређено, а спроводи га суд или извршитељ. Суд надлежан за одређивање извршења је суд на чијем подручју извршни дужник има пребивалиште или боравиште, односно седиште, ако овим законом није другачије одређено.

Принудно извршење се одређује на основу извршне или веродостојне исправе, ако овим законом није другачије прописано. Извршне исправе, између осталог, су и правоснажне, односно коначне одлуке донете у управном и прекршајном поступку и поравнање у управном поступку, ако гласе на испуњење новчане обавезе и ако посебним законом није другачије одређено.

Извршна исправа је подобра за извршење ако су у њој назначени извршни поверилац и извршни дужник, предмет, врста

и обим испуњења обавезе, осим ако овим законом није другачије одређено.

Прелазним и завршним одредбама овог закона прописано је да ће се поступци извршења у којима је до дана почетка примене овог закона започето спровођење извршења окончати по одредбама овог закона. Истим одредбама је речено и да до почетка рада извршитеља послове за које су по овом закону надлежни извршитељи обавља суд.

Имајући у виду цитиране прописе, мишљење Министарства финансија је да се поступак принудне наплате односно поступак принудног извршења на основу извршне исправе (правоснажне, односно коначне одлуке донете у управном и прекршајном поступку ако гласе на испуњење новчане обавезе), укључујући и случајеве наведене у предметном допису, спроводи на основу Закона о извршењу и обезбеђењу.

4. Коришћење заложног права над робом која се налази под царинским надзором (неоцарињеном страном робом)

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 483-00-00122/2011-17 од 11.11.2011. год.)

Царинским законом („Сл. гласник РС“, бр. 18/10) дефинисано је питање робе на коју се примењују мере царинског надзора и контроле, као и царински дозвољено поступање са робом или употреба робе.

Стављање залогe над робом која се налази под царинским надзором, односно у поступку царинског складиштења, према царинским прописима, није забрањено. Једини случај где је Царинским законом прописана забрана давања робе у залогу је одредба члана 220. истог закона. Наведеном одредбом је јасно прописано да се роба која је увезена применом царинских

повластица налази под продуженим царинским надзором и не може се давати у залогу.

Истовремено је одредбом члана 966. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78 ... 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93 ... 44/99) уређено да се уговором о залози обавезује дужник или неко трећи (залогодавац) према повериоцу (залогопримцу) да му преда неку покретну ствар на којој постоји право својине да би се пре осталих поверилаца могао наплатити из њене вредности, ако му потраживање не буде исплаћено о доспелости, а поверилац се обавезује да примљену ствар чува и по престанку свог потраживања врати неоштећену залогодавцу, при чему залогопримац стиче заложно право кад му ствар која је предмет уговора буде предата.

С друге стране, наведеним законом је речено и да ако дужник не намири о доспелости потраживање настало из уговора у привреди, поверилац није дужан обраћати се суду, него може приступити продаји заложене ствари на јавној продаји по истеку осам дана од упозорења учињеног дужнику, као и залогодавцу, кад то није исто лице, да ће тако поступити. Ако заложене ствари имају тржишну или берзанску цену, поверилац их може продати по тој цени, по истеку осам дана од упозорења учињеног дужнику и залогодавцу да ће тако поступити.

За примену царинских прописа најважнији је декларант и носилац поступка, тј. одобрења, који су одговорни пред царинским органом за све обавезе које произилазе из примене царинских прописа за предметни поступак.

Министарство финансија указује да се царински поступак по општим правилима из Царинског закона окончава када се за робу која је била стављена у један поступак одреди нови царински дозвољени поступак или употреба. Министарство финансија

напомиње и да Царинским законом није прописано да лице које је поднело претходни документ тј. документ за један царински поступак (нпр. декларацију Ц7) мора да поднесе и царински документ за нови поступак (нпр. декларацију за слободан промет).

Ово тим пре што је приликом декларисања робе за царински поступак декларант дужан да царинском органу поднесе доказе о постојању правног основа за спровођење царинског поступка над предметном робом односно доказе о власништву над робом или доказе о постојању неког сличног права располагања над робом. Такав доказ би, према мишљењу Министарства финансија, могао да представља и уговор о залози робе која се налази под царинским надзором, на основу којег би то лице (залогопримац) могло да се легитимише пред царинским органима односно на основу тог уговора то лице би могло да захтева да се роба стави у одговарајући царински поступак тј. да се роба стави у слободан промет.

Другим речима, не постоје законске сметње да лице које има успостављену залогу над робом која се налази под царинским надзором, исту стави у слободан промет уколико царинском органу уз декларацију приложи правни основ тј. документацију (уговор у привреди, анекс уговора, судска одлука и сл) неопходну за спровођење захтеваног царинског поступка. Другим речима, декларант је дужан да докаже да је стекао право наплате потраживања из заложене ствари, а не само да има право залогe на тој ствари.

На основу те документације подносилац декларације легитимише свој захтев пред царинским органима да се роба стави у одабрани царински поступак, а сама чињеница да је друго лице било носилац одобрења за поступак складиштења није од утицаја приликом декларисања робе за нови царински поступак, у овом

случају, приликом декларисања робе за слободан промет. Даље поступање са том робом односно продаја те робе након спроведеног царинења није предмет регулисања Царинског закона.

На крају, Министарство финансија указује да се јавна продаја робе над којом је успостављена залога, а налази се под царинским надзором, односно у царинском складишту, не би могла правилно спровести пре стављања те робе у слободан промет имајући у виду, с једне стране, чињеницу да се ради о роби која је под царинским надзором, а, с друге стране, природу поступка јавне продаје (учествовање више лица, преглед робе и сл). Ово посебно ако се зна да је царински надзор скуп општих мера које примењује царински орган над робом под царинским надзором, укључујући мере за обезбеђење истоветности робе од приспећа до спровођења царинског поступка (праћење и чување робе, узимање узорака, проспеката, фотографија или других података), стављање царинских обележја и овера прописаних докумената и сл.

5. Могућност ослобођења од полагања обезбеђења за робу која се налази у царинском складишту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 483-00-00128/2011-17 од 1.11.2011. год.)

Битна новина у области полагања обезбеђења за плаћање царинског дуга коју предвиђа Царински закон из 2010. године („Сл. гласник РС“, бр. 18/2010), у односу на раније важеће царинске прописе, јесте та што је новим прописима царинском органу дата могућност да не захтева полагање обезбеђења ако прописом није предвиђено обавезно полагање обезбеђења.

Наиме, одредбом члана 115. Царинског закона прописано је да царински орган може (што значи да не мора) да захтева да се за робу која је у царинском поступку са одлагањем (у које, између осталих, спада и поступак царинског складиштења) положи обезбеђење да би се обезбедила наплата царинског дуга који би могао настати у вези с том робом. Министарство финансија напомиње да је поступак са одлагањем из члана 110. Царинског закона дефинисан као царински поступак код кога, по правилу, не настаје обавеза плаћања царинског дуга. Сходно одредбама истог закона, царински орган је Управа царина, царинарница и њене организационе јединице надлежне за примену царинских и осталих прописа, као и овлашћени царински службеник

Истовремено је одредбом члана 226. истог закона речено да ако према царинским прописима полагање обезбеђења није обавезно, царински орган може да захтева полагање обезбеђења ако оцени да није сигурно да ће плаћање царинског дуга или царинског дуга који би могао настати бити благовремено извршено. Што би даље значило да је на царинском органу да, у зависности од околности сваког конкретног случаја, као и имајући у виду резултате анализе ризика, процени да ли је потребно полагање обезбеђења (и у том случају одреди висину обезбеђења) или не.

Приликом одлучивања о томе да ли ће захтевати полагање обезбеђења, царински орган ће ценити и поузданост учесника у поступку (испуњавање обавеза у ранијем периоду, прекршајна одговорност и сл). Исто тако, приликом утврђивања висине обезбеђења царински орган може вршити процену према очекиваним залихама робе, њеној процењеној вредности, периоду задржавања у складишту, као и према другим мерилима која процени да су релевантна за утврђивање висине обезбеђења.

Министарство финансија указује да законом дато овлашћење царинском органу да захтева полагање обезбеђења или не, ни на који начин не значи и самовољу царинског органа, јер се царински орган приликом одлучивања мора кретати у границама овлашћења и у складу са циљем у коме је овлашћење дато.

На крају, Министарство финансија би још указало и на могућност коју пружа члан 225. став 3. Царинског закона. Наведеном одредбом је уређено да царински орган може да одобри да друго лице положи обезбеђење за плаћање царинског дуга уместо лица чија је то обавеза.

ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман зарада из радног односа које радници запослени у домаћем правном лицу, упућени на рад у Норвешку, остварују радом у Норвешкој

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-577/2011-04 од 21.12.2011. год.)

Између СФР Југославије и Краљевине Норвешке закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину (у даљем тексту: Споразум) са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 9/85) који се примењује од првог јануара 1986. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Краљевине Норвешке.

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

Споразум (у члану 15. – Радни однос, став 1), поред осталог, садржи решење према којем лични дохоци и друга слична примања која оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) из радног односа опорезују се само у тој држави (у конкретном случају, у Републици Србији), а ако се рад обавља у другој држави уговорници (у конкретном случају, у

Норвешкој – под овим се подразумева да се рад физички обавља у Норвешкој), примања се могу опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Норвешкој) пошто су у њој остварена.

Члан 15. став 2. Споразума предвиђа да, изузетно од одредаба става 1. овог члана, примања која резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије) оствари из радног односа у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Норвешкој) опорезују се само у првспоменутој држави (у конкретном случају, у Републици Србији):

а) ако прималац борави у другој држави (у конкретном случају, у Норвешкој) у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у две узастопне године;

б) ако је примања исплатило лице или су исплаћена у име лица које је резидент у држави (у конкретном случају, у Републици Србији) у којој је прималац резидент и чије се пословне делатности не састоје у потпуности или скоро у потпуности од изнајмљивања радне снаге;

ц) ако примања не терете сталну пословну јединицу или сталну базу коју лице које је резидент у држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) има у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Норвешкој).

Ако су испуњена сва три наведена услова, зараде радника се не опорезују у Норвешкој већ, само, у Републици Србији, али је надлежним норвешким органима (на њихов захтев) потребно пружити доказ да је сваки појединачни радник резидент Републике Србије.

Имајући у виду наведено, односно наводе из захтева (који су, додатно, потврђени и у усменом разговору) да су, у конкретном случају, радници (резидентна физичка лица, запослени у предметној компанији) упућени на рад у Норвешку на период до 6 месеци (Министарство финансија је разумело да се, у складу са одредбом члана 15. – Радни однос, став 2. под а) Споразума,

споменуто време упућивања од 6 месеци односи на период од две узастопне године), да зараду исплаћује (односно, да економски терет исплате зарада сноси) предметна компанија (резидент Републике Србије) као и да исплаћене зараде не терете сталну пословну јединицу предметне компаније у Норвешкој (у конкретном случају, постоји тврдња да компанија и нема сталну пословну јединицу у Норвешкој), став је Министарства финансија – Сектор за међународне финансијске односе и европске интеграције – Група за билатералне финансијске односе и избегавање двоструког опорезивања да право опорезивања зарада радника предметне компаније, упућених на рада у Норвешку, има само Република Србија, али не и Норвешка.

2. Примена Уговора о избегавању двоструког опорезивања са БИХ и Споразума о избегавању двоструког опорезивања са Краљевином Норвешком у вези накнаде за ангажовање страних консултаната – физичких лица, резидената БИХ и Краљевине Норвешке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-553/2011-04 од 9.12.2011. год.)

Допис се односи на примену Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Босном и Херцеговином (у даљем тексту: БИХ) и Споразума о избегавању двоструког опорезивања са Краљевином Норвешком, односно на порески третман накнаде за ангажовање страних консултаната (физичких лица, резидената БИХ и Краљевине Норвешке) који (како се наводи у допису, а што је, додатно, потврђено и телефонским путем) у Републици Србији неће боравити дуже од 183 дана, нити ће у Републици Србији имати сталну базу и која (лица) посао консултанта обављају у своје име и за свој рачун.

I. Између Србије и Црне Горе и Босне и Херцеговине закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 18/04, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2006. године.

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

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

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Уговора прописује:

„1. Доходак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент БИХ) од професионалних делатности или од других самосталних делатности опорезује се само у тој држави (у конкретном случају, у БИХ) осим:

1) ако за обављање својих делатности има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији). У том случају, само део дохотка који се приписује тој сталној бази опорезује се у тој другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији); или

2) ако борави у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) у периоду или у периодима који укупно трају 183 дана или дуже у периоду од дванаест месеци који почиње или се завршава у односној пореској години. У том случају, само део дохотка који се остварује од делатности које се обављају у тој другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) опорезује се у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији).

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

II. Између СФР Југославије и Краљевине Норвешке закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 9/85) који се примењује од првог јануара 1986. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Краљевине Норвешке.

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

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Споразума прописује:

„1. Доходак који физичко лице које је резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Краљевине Норвешке) оствари од професионалних делатности или других самосталних делатности сличног карактера може се опорезивати у тој држави уговорници (у конкретном случају, у Краљевини Норвешкој). Такав доходак се изузима од опорезивања у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) осим у случајевима предвиђеним у ставу 2. овог члана.

2. Доходак који физичко лице, резидент једне од држава (у конкретном случају, Краљевине Норвешке) оствари од професионалних делатности или других самосталних делатности сличног карактера у другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) ако физичко лице

борави у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) у периоду или периодима који укупно износе 183 дана или више у две узастопне године, или има сталну базу у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији), а доходак се приписује тој сталној бази.

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

III. Имајући у виду наведено, Министарство финансија указује да обављање самосталних личних делатности искључује обављање индустријских и комерцијалних делатности, као и обављање професионалних делатности по основу радног односа (нпр. лекара који ради као медицинско особље у фабрици) који су регулисани другим члановима Уговора/Споразума (о чему, овом приликом, детаљније неће бити говора).

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

Значење израза „самосталне/професионалне личне делатности“ ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став 2. или 3. Уговора/Споразума) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија“. Набрајање има искључиво карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће које у примени Уговора/Споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања у посебним случајевима могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности“ у смислу Уговора/Споразума,

решавају се у поступку узајамног договарања између надлежних органа држава уговорница.

Када је реч о критеријуму „сталне базе“, као услову да се приходи лица која обављају самосталне личне делатности опорезују у земљи извора (у конкретном случају, у Републици Србији), Министарство финансија указује да, у складу са међународном праксом, приликом закључивања уговора о избегавању међународног двоструког опорезивања није уобичајено да се, у члану 14. Уговора/Споразума, прецизно дефинише значење израза „стална база“. Међутим, у коментару одредаба овог члана, у Моделу уговора ОЕCD и Моделу уговора УН, наведено је да се под изразом „стална база“ подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (физичко лице) има у другој држави уговорнице (у конкретном случају, у Републици Србији) за обављање самосталних личних делатности.

С обзиром на изнето, као и на основу навода из предметног дописа (боравак страних консултаната из БИХ и Краљевине Норвешке у Републици Србији је краћи од 183 дана; наведена лица у Републици Србији немају сталну базу), став је Министарства финансија – Сектора за фискални систем да ће се накнада која се исплаћује страним консултантима (физичким лицима, резидентима БИХ и Краљевине Норвешке) опорезовати само у БИХ, односно само у Краљевини Норвешкој.

Међутим, како је у Члану 1. Уговора/Споразума, изричито, наведено да се исти примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, Министарство финансија указује да је, пре примене претходно наведеног решења – опорезивања односног прихода само у БИХ, односно Краљевини Норвешкој (што је посебна погодност предвиђена цитираним одредбама члана 14. Уговора/Споразума) неопходно да односна физичка лица (консултанти из БИХ и Краљевине Норвешке) надлежним

пореским органима Републике Србије, односно свом исплатиоцу прихода из Републике Србије, приложе потврду о резидентности своје матичне државе (БИХ, односно Краљевине Норвешке) потписану и оверену од стране надлежних пореских органа БИХ (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка 11) Уговора, то је Министарство финансија и трезора, односно његов овлашћени представник) односно Краљевине Норвешке (на основу члана 3. став 1. под и) Споразума, то је министар финансија и царина Норвешке или његов овлашћени представник) и то на посебном обрасцу.

Ово из разлога јер Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–испр, 31/09, 44/09, 18/10 и 50/11, у даљем. тексту: Закон), у члану 107а Закона, поред осталог, прописује да код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидената (у конкретном случају, резидената БИХ и Краљевине Норвешке) исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Уговора/Споразума са БИХ, односно Краљевином Норвешком) под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, БИХ, односно Краљевине Норвешке).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује код исплатиоца прихода потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице (у конкретном случају, надлежног органа БИХ, односно Краљевине Норвешке – о чему је претходно било говора) и то на посебном обрасцу прописаном подзаконским актом донетим у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10).

Ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а нису испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, што за последицу има мање плаћени износ пореза, сносиће разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза по овом закону (члан 107а став 3. Закона).

С обзиром на изнето, Министарство финансија указује да члан 159а став 1. Закона 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–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон и 53/10) прописује да статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент (у конкретном случају, резидент БИХ, односно Краљевине Норвешке) доказује код исплатиоца прихода – резидента, потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу.

Обавеза издавања потврде о резидентности на посебном обрасцу Републике Србије прописана је чланом 3. став 1. Правилника о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности (у даљем тексту: Правилник – „Сл. гласник РС“, бр. 80/10) односно:

„Статус резидента друге државе са којом је закључен уговор (у конкретном случају, БИХ, односно Краљевине Норвешке) нерезидент доказује код домаћег исплатиоца прихода потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент, на обрасцу прописаном овим правилником.“

Сходно члану 3. став 2. Правилника, потврда из става 1. овог члана оверава се на Обрасцу ПОР-2 – Потврда о резидентности друге државе са којом је закључен уговор (за претходну/е годину/е и текућу годину – на српско/енглеском и српско/француском језику), а у члану 3. став 3. Правилника наведено је да је „Образац ПОР-2 одштампан уз овај правилник и

да чини његов саставни део (у прилогу се налазе модели образаца ПОР-2).“

Министарство финансија посебно напомиње да је став Сектора за фискални систем да потврда о резидентности има своју вредност само ако је издата (оверена потписом и печатом надлежног органа друге државе уговорнице – у конкретном случају, из члана 3. Уговора о избегавању двоструког опорезивања са БИХ, односно Краљевином Норвешком) на претходно наведеном прописаном посебном обрасцу Републике Србије.

Сагласно начелу фактицитета, Пореска управа, у сваком конкретном случају, утврђује чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари порески обвезник, сагласно члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ДЕЦЕМБРУ МЕСЕЦУ 2011. ГОДИНЕ

ЗАКони

Закон о изменама и допунама Закона о платама у државним органима и јавним службама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 92 од 7. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о преузимању акционарских друштава	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Закон о измени Закона о осигурању	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Закон о задуживању Републике Србије код Комерцијалне банке а. д. Београд за потребе куповине зграде Аероинжењеринга и извођење неопходних радова на објекту за потребе смештаја Првог основног суда у Београду	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Закон о буџету Републике Србије за 2012. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о буџетском систему	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о акцизама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.
Закон о изменама и допунама Закона о обавезном осигурању у саобраћају	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 101 од 30. децембра 2011.

УРЕДБЕ

Уредба о изменама и допунама Уредбе о критеријумима за расподелу трансфера солидарности јединицама локалне самоуправе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 91 од 2. децембра 2011.
---	---

Уредба о измени Уредбе о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.
Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2012. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 95 од 15. децембра 2011.
Уредба о условима и начину пребијања дугова и потраживања по основу кредитних послова са иностранством у девизама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о правилима за доделу државне помоћи	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 100 од 29. децембра 2011.
Уредба о корективном коефицијенту, највишем процентуалном увећању основне плате, критеријумима и мерилима за део плате који се остварује по основу радног учинка, као и начину обрачуна плате запослених у здравственим установама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 100 од 29. децембра 2011.
Уредба о изменама Уредбе о коефицијентима за обрачун и исплату плата запослених у јавним службама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 100 од 29. децембра 2011.

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о давању сагласности на именовање чланова управе организатора тржишта, инвестиционог друштва и Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 93 од 9. децембра 2011.
Правилник за спровођење Уредбе о мерама за спречавање неблаговременог измиривања новчаних обавеза јавног сектора према привредним субјектима	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.
Правилник о обрасцу захтева за враћање одузете имовине, односно обештећење, начину и поступку пријема и обраде захтева, списку пошта у којима ће се вршити подношење захтева и облику и садржини извода из захтева	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.
Правилник о допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.

Правилник о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.
Правилник о допуни Правилника о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 94 од 14. децембра 2011.
Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 99 од 27. децембра 2011.
Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 103 од 31. децембра 2011.
Правилник о начину и поступку преноса неутрошених буџетских средстава Републике Србије на рачун извршења буџета Републике Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 103 од 31. децембра 2011.
Правилник о пореском рачуноводству	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 103 од 31. децембра 2011.
Правилник о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 104 од 31. децембра 2011.

ОДЛУКЕ

Одлука о утврђивању Програма монетарне политике Народне банке Србије у 2012. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о условима и начину обављања мењачких послова	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о престанку важења Одлуке о поступку контроле мењачких послова	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о изменама и допунама Одлуке о ближим критеријумима и начину обрачунавања математичке резерве и резерве за учешће у добити	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 93 од 9. децембра 2011.

Одлука о минималним условима за закључење уговора о финансијском лизингу и о начину исказивања лизинг накнаде и других трошкова који настају закључењем тог уговора	Сл. гласник РС, бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о класификацији билансне активе и ванбилансних ставки банке	Сл. гласник РС, бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о измени и допуни Одлуке о управљању ризицима банке	Сл. гласник РС, бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о изменама Одлуке о извештавању банака	Сл. гласник РС, бр. 93 од 9. децембра 2011.
Одлука о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина за 2012. години	Сл. гласник РС, бр. 97 од 21. децембра 2011.
Одлука о одређивању пољопривредних и прехрамбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	Сл. гласник РС, бр. 97 од 21. децембра 2011.
Одлука о изменама Одлуке о сезонским царинским стопама на увоз одређених пољопривредних производа	Сл. гласник РС, бр. 97 од 21. децембра 2011.
Одлука о измени Одлуке о седишту Управе царина, оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и реферата	Сл. гласник РС, бр. 99 од 27. децембра 2011.

УПУТСТВА

Упутство о изменама и допунама Упутства за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством	Сл. гласник РС, бр. 92 од 7. децембра 2011.
Упутство за спровођење Одлуке о условима и начину обављања мењачких послова	Сл. гласник РС, бр. 93 од 9. децембра 2011.

ОСТАЛО

Усклађени динарски износи пореза на употребу, држање и ношење добара	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 100 од 29. децембра 2011.
Наредба о Списку директних и индиректних корисника средстава буџета Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, као и других корисника јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 104 од 31. децембра 2011.

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ

COMMISSION REGULATION (EC) No 201/98 of 26 January 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 201/98 од 26. јануара 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 97 од 21. децембра 2011.
COMMISSION REGULATION (EC) No 272/98 of 2 February 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 272/98 од 2. фебруара 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 97 од 21. децембра 2011.
COMMISSION REGULATION (EC) No 496/98 of 27 February 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 496/98 од 27. фебруара 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 97 од 21. децембра 2011.

<p>COMMISSION REGULATION (EC) No 497/98 of 27 February 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 497/98 од 27. фебруара 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 97 од 21. децембра 2011.</p>
<p>COMMISSION REGULATION (EC) No 981/98 of 7 May 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 981/98 од 7. маја 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 97 од 21. децембра 2011.</p>
<p>COMMISSION REGULATION (EC) No 1160/98 of 2 June 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 1160/98 од 2. јуна 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 97 од 21. децембра 2011.</p>
<p>COMMISSION REGULATION (EC) No 1264/98 of 17 June 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 1264/98 од 17. јуна 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 97 од 21. децембра 2011.</p>
<p>COMMISSION REGULATION (EC) No 1661/98 of 27 July 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 1661/98 од 27. јула 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури</p>	<p><i>Сл. гласник РС</i>, бр. 97 од 21. децембра 2011.</p>

COMMISSION REGULATION (EC) No 1718/98 of 31 July 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 1718/98 од 31. јула 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 97 од 21. децембра 2011.
COMMISSION REGULATION (EC) No 2518/98 of 23 November 1998 concerning the classification of certain goods in the Combined Nomenclature УРЕДБА КОМИСИЈЕ (ЕЗ) број 2518/98 од 23. новембра 1998. године у вези са сврставањем одређених роба према Комбинованој номенклатури	Сл. гласник РС, бр. 97 од 21. децембра 2011.

ЦИП – 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. –
ИССН 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
ЦОБИСС. СР-ИД 43429132