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

2/фeбpуap 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 Диана Драгутиновић, министар финансија

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

Главни уредник
Вук Ђоковић
државни секретар

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

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

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

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

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

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли је обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније дужан да, приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније, обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке? 11
 - б) Измена основице за обрачунавање ПДВ у случају када је реч о пружању услуга мобилне телефоније пре paid корисницима, а који донирају одређена новчана средства слањем SMS порука. 11
 - в) Порески третман промета услуга који обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније пружа без накнаде 11
 - г) Основица пореза на употребу мобилног телефона у случају слања хуманитарних SMS порука 11
 - д) Право на повраћај наплаћеног и уплаћеног пореза на употребу мобилног телефона у случају када је корисник услуга мобилне телефоније извршио уплату за коришћење тих услуга, за које је обрачунат и од њега наплаћен порез на употребу мобилног телефона, при чему је обвезник – корисник услуге мобилне телефоније део уплаћеног новца поконио као хуманитарну помоћ слањем SMS порука 11
 2. а) Да ли се на накнаду коју обвезник ПДВ – банка оствари по основу датог кредита обрачунава и плаћа ПДВ у случају када наведену накнаду не остварује од примаоца кредита већ од трећег лица? 17
 - б) Да ли се плаћа порез на доходак грађана у случају када ауто-кућа, у циљу поспешивања продаје аутомобила, у оквиру своје пословне политике даје под једнаким условима свим купцима аутомобила одређене погодности? 17
 3. Могућност повраћаја ПДВ који Министарство финансија наплаћује приликом реализације банкарске гаранције коју увозник доставља уз захтев за издавање контролних акцизних маркица за обележавање цигарета из увоза. 20
 4. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана на зараде које остварују упућени радници страног правног лица по основу обављања рада на територији Републике Србије 23
-

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман увоза златника	27
2. Порески третман преноса целокупне имовине обвезника ПДВ – носиоца пољопривредног газдинства која му служи за обављање пољопривредне делатности на члана пољопривредног газдинства	28
3. Право на рефундацију ПДВ на увоз моторног возила од стране особе са инвалидитетом	29
4. Порески третман промета добара и услуга намењених за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава	30
5. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – ЈУ „Туристичка организација“ у случају када врши презентацију туристичке понуде предела изузетних одлика којим управља, на тај начин што учесницима обезбеђује смештај, храну и пиће у угоститељским објектима у којима организује семинаре и презентације	32
6. Порески третман промета кошуља на којима су извезени назив и заштитни знак привредног субјекта из Македоније у сврху рекламе и промоције овог лица и његовог производног програма, који врши обвезник ПДВ који је дистрибутер добара из производног програма предметног привредног субјекта из Македоније ..	34
7. Порески третман промета услуге одржавања улица у градовима	37
8. Порески третман промета услуга израде услова за заузеће јавних површина који врши обвезник ПДВ – ЈП „Завод за урбанизам“	39
9. Порески третман промета услуге промоције добара	40
10. Порески третман накнаде за коришћење грађевинског земљишта коју наплаћује јавно предузеће које је основала општина	42
11. Порески третман промета услуга у области дијагностике штетних организама и заштите здравља биља које врше обвезници ПДВ Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде – Управи за шуме	43
12. Право на рефундацију ПДВ купцу првог стана у случају када купац у моменту овере уговора о купопродаји на основу којег стиче стан није имао пребивалиште на територији Републике Србије	44
13. а) Да ли обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ обрачунатог и исказаног у рачуну у којем је друго лице наведено као прималац добара или услуга?	46
б) Порески третман промета комуналних услуга пречишћавања и дистрибуције воде и производње и снабдевања паром и топлим водом, као и промета услуга поправке водоводне инсталације, издавање потврда о сагласности на прикључак воде, прикључивање на водоводну и топловодну мрежу и баждарење водомера ..	46
14. Порески третман преноса без накнаде који врши ЈП „Палић – Лудаш“ дела имовине који чине грађевински објекти и економски дељиве целине у оквиру грађевинских објекта, између осталог и новоизграђени грађевински објекат (објекат изграђен од 1. јануара 2005. године) за који одобрење за изградњу гласи на ЈП „Палић – Лудаш“, на новоосновано привредно друштво „Парк Палић“ д.о.о.	50

15. Порески третман промета здравствених услуга које осигураницима добровољног здравственог осигурања пружају здравствене установе и друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.....	52
16. Порески третман промета услуге организације музичког догађаја	53
17. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ надокнаду плаћену пољопривреднику одбије као претходни порез?	55
18. Порески третман промета и увоза уложака за инконтиненцију	58
19. а) Порески третман промета услуга посредовања код школовања у иностранству	59
б) Порески третман промета услуга посредовања код услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају	59
20. Стопа ПДВ која се примењује код опорезивања промета услуге ванлинијског превоза ученика	62
21. Порески третман промета јогурта, воћног јогурта и јогурта са другом врстом додатака	63
22. Порески третман промета услуге давања на коришћење опреме без накнаде повезаном привредном друштву	64
23. Порески третман промета услуга из члана 12. став 3. тачка 4) Закона о ПДВ који лице са територије АПКМ врши лицу са територије Републике ван АПКМ ..	65
24. Брисање обвезника ПДВ из евиденције за ПДВ по службеној дужности	69
25. Порески третман судске или вансудске продаје предмета заложног права – моторног возила	70
26. Порески третман промета услуге дистрибуције рекламних флајера у поштанске сандучиће на територији Републике Србије који обвезник ПДВ врши лицу из иностранства	74
27. Издавање периодичних рачуна у случају када обвезник ПДВ континуирано пружа услуге другом обвезнику ПДВ у одређеном временском периоду, при чему је накнада за промет ових услуга уговорена у годишњем паушалном износу	75
28. Порески третман инвестиционог улагања у пословни простор који је у власништву закуподавца, а који врши обвезник ПДВ – купац, као и порески третман промета услуге давања у подзакуп закупљеног пословног простора који врши обвезник ПДВ – купац	77
29. Пореска стопа по којој се опорезује увоз свежег кокосових ораха, осушеног кокосових ораха, као и осушеног и исецканог меса кокосовог ораха	78
30. Порески третман промета услуга економске пропаганде који врши обвезник ПДВ лицу које се бави прометом услуга осигурања, а то лице – друштво за осигурање том обвезнику ПДВ заузврат врши промет услуга осигурања	79
31. Настанак обавезе обрачунавања и плаћања ПДВ у случају промета добара који врши обвезник ПДВ – продавац тако што на основу уговора о купопродаји изврши пренос права располагања на тим добрима примаоцу, при чему предметна добра остају у складушту продавца	81

32. Пореска основица код промета услуга издавања дозвола за привредни и рекреативни риболов који врши обвезник ПДВ	83
33. Порески третман промета добара и услуга, као и увоза добара који се врши у оквиру спровођења програма пружања помоћи избеглицима и интерно расељеним лицима у Србији за 2010. годину, а које преко имплементационих партнера спроводи Високи комесаријат УН за избеглице	84
34. Порески третман промета услуге санације пута, који је једним делом у насељу, који врши обвезник ПДВ, као и право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ који врши промет услуге одржавања пута који прими рачун претходног учесника у промету, са обрачунатим ПДВ, за промет услуге санације тог пута	86
35. а) Порески третман промета добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију ако страном лице уз испоруку добара примаоцу врши и промет услуга	89
б) Порески третман промета услуга посредовања код промета добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију, као и добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у неку другу земљу	89
в) Порески третман промета услуга посредовања код промета инжењерских услуга који обвезник ПДВ врши страном лицу	89
36. Порески третман накнаде коју остварује обвезник ПДВ од банке по основу пружања услуга посредовања код кредитних послова у смислу проналажења клијената са којима банка закључује уговоре о кредиту	92
37. Порески третман промета услуга анализе сакупљених и обрађених података из јавно доступних информација који врши обвезник ПДВ страном лицу, као и промета услуга обраде података и уступања информација који страном лице пружа обвезнику ПДВ	93
38. Порески третман уговора о изградњи водоводне мреже закљученог између републичког органа као наручиоца, органа локалне самоуправе као корисника и обвезника ПДВ – привредног друштва као извођача радова	95

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман примања физичких лица која се остварују по основу привремених и повремених послова, уговора о делу и осталих накнада, са становишта признавања у пореском билансу обвезника	97
2. Да ли порески биланс обвезника – Термоелектране Никола Тесла мора да се коригује применом правила о трансферним ценама у случају када обвезник од свог дужника – Јавног предузећа „Електропривреда Србије“, чије је зависно правно лице, потражује затезне камате?	99
3. Износ камате код дуга према повезаном лицу који може бити признат у пореском билансу	100

-
4. Порески третман накнаде по основу уступљеног права приказивања ТВ емисија односно кинематографских филмова коју резидентни обвезник исплаћује нерезидентном обвезнику. 102
 5. Да ли обвезник губи право на пренос неискоришћеног дела пореског кредита из члана 48а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезникова делатност, у току трајања периода у којем обвезник има наведено право, доношењем нових прописа који уређују класификацију делатности, измештена? . . 103

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа пореза на имовину на право својине на пољопривредном земљишту које власник не може да користи јер нема директан пут нити службеност пролаза до тог земљишта? 105
2. Пореска обавеза пореза на имовину на права на непокретности у случају смрти физичког лица 106
3. Да ли постоје пореске обавезе и пореска ослобођења за употребљавана моторна возила, а посебно за возила која су била трајно регистрована, а која се од 1. јануара 2011. године региструју на период од једне године? 111
4. Да ли је физичко лице у обавези да плати порез на пренос апсолутних права на право коришћења грађевинског земљишта које је на основу судског поравњања добио као накнаду за непокретност експроприсану 1986. године? 115
5. Да ли је удружење грађана у обавези да плати порез на поклон на примљену имовину – донацију која служи искључиво за намене за које је удружење основано? 116
6. Да ли се пореска обавеза на пренос апсолутних права утврђује на исту основицу као када је у питању купопродаја непокретности у случају када је у питању стицање права својине на делу грађевинског објекта по основу уговора о заједничкој изградњи, на име уложеног рада и средстава у изградњу од стране једног лица, при чему грађевинска и употребна дозвола гласе на име другог лица – које није обвезник пореза на додату вредност? 120

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман остваривања права на солидарну помоћ и организовања превентивних здравствених прегледа запослених (тзв. систематских прегледа) . . 123
 2. Висина непорезивог износа дневнице за службено путовање у иностранство која се исплаћује лицу запосленом у привредном друштву 128
-

3. Порески третман дневница за службена путовања ректора и проректора Универзитета који своје зараде остварују на факултету, а на Универзитету додатак за обављање ових функција	129
4. Порески третман давања одређених бенефиција запосленима у виду рекреације, масаже, спа центра, одласка у бању и сл.	131
5. Порески третман прихода који оствари физичко лице као стални судски вештак које је уписано у Регистар привредних субјеката као предузетник који обавља регистровану самосталну делатност и то као претежну делатност обавља остале правне послове	132
6. Право на пореско изузимање примања запосленог по основу солидарне помоћи у случају када послодавац врши давање запосленом које својим општим актом карактерише као солидарну помоћ, а које не одговара појму солидарне помоћи сагласно Закону и Правилнику	135
7. Порески третман давања пословних просторија на послугу без накнаде на основу уговора склопљеног између физичког лица и правног лица чији је оснивач то физичко лице	137
8. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана странца – резидента	139
9. Да ли има основа за опорезивање прихода физичког лица у случају када је приликом редовног годишњег пописа робе у предузећу констатован мањак робе изнад нормативом утврђеног расхода, који је у целости третиран као трошак – расход предузећа?	140
10. Опорезивање прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности	142
11. Порески третман примања фудбалера-репрезентативаца и чланова стручног штаба (лекар екипе, физиотерапеут и сл) у виду новчане награде за остварени пласман и учешће фудбалске репрезентације Србије на завршном делу Светског првенства у фудбалу 2010. године	144

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли особа са инвалидитетом са 90% телесног оштећења, на основу решења издатог 1988. године, применом члана 5. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара може да оствари право на пореско ослобођење по основу пореза на употребу моторних возила приликом регистрације путничког возила?	147
---	-----

-
2. Да ли се плаћа порез на употребу моторних возила код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице, за теретно возило марке „ТАМ“, тип 80 ТЗВЗ, чија је маса празног возила 2.580kg, а дозвољена носивост 920kg? . . . 148

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли јединице локалне самоуправе морају одлуком у 2010. години уредити услове и начин одлагања, плаћања и отписа камате на порески дуг по основу њихових изворних јавних прихода доспеле до 31. децембра 2009. године? 151
2. Да ли другостепени порески орган одлучује по жалби против првостепеног управног акта донетог у поступку утврђивања свих изворних прихода јединице локалне самоуправе или само у случају пореза на имовину? 152
3. Да ли је Пореска управа надлежна за одлучивање по жалбама уложеним против решења јединице локалне самоуправе којим је утврђена накнада за коришћење грађевинског земљишта, односно локална комунална такса за истицање фирме на пословном простору, као изворних прихода јединице локалне самоуправе? . . . 154
4. Да ли се ЗПППА примењује на повраћај више или погрешно плаћене накнаде за уређивање грађевинског земљишта? 156
5. Поступак канцеларијске контроле. 159

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање у случају када физичко лице – осигураник остварује приходе по више основа (из радног односа, по основу обављања самосталне делатности, остваривањем уговорене накнаде и др) 161
 2. Утврђивање основице додатног доприноса за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем 163
 3. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва и истовремено запослени код другог послодавца. 164
 4. Обавеза плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у случају када послодавац запосленима исплаћује солидарну помоћ 167
 5. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач и истовремено директор привредног друштва који обавља послове директора без заснивања радног односа, по основу уговора о правима и обавезама директора и уписан је у регистар као заступник тог привредног друштва, као и порески третман примања по основу накнаде трошкова запосленима. 169
-

ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли је у циљу опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку или изузимања од опорезивања камате коју у Републици Србији оствари амбасада друге државе уговорнице, потребно обезбедити потврду о резидентности од стране амбасаде друге државе уговорнице или се подразумева да је амбасада резидент земље коју представља? 175

ЈАВНИ РАСХОДИ

ПЛАТЕ

1. Примена чл. 16. и 54. Закона о платама државних службеника и намештеника . . 179

БУЏЕТСКИ СИСТЕМ

1. Да ли је, имајући у виду одредбе чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему и одредбе Одлуке о буџету града Крагујевца за 2011. годину, финансирање новог индиректног корисника (Центар за стручно усавршавање запослених у образовању града Крагујевца), за чији рад средства нису обезбеђена наведеном одлуком о буџету, могуће пре усвајања ребаланса? 181
2. Да ли Моравички управни округ треба да плаћа Републичком заводу за здравствено осигурање закуп за коришћење пословног простора у Горњем Милановцу, а у циљу правилне примене одредби Закона о буџету Републике Србије за 2011. годину? 184
3. Да ли је Апотека Чачак у обавези да плаћа Месној заједници Лучани закуп за рад апотеке у Лучанима, а у циљу правилне примене одредби Закона о буџету Републике Србије за 2010. годину? 185

ПОДСЕТНИК

- Финансијски прописи донети у фебруару месецу 2011. године 187
-

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. а) Да ли је обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније дужан да, приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније, обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке?

б) Измена основице за обрачунавање ПДВ у случају када је реч о пружању услуга мобилне телефоније pre paid корисницима, а који донирају одређена новчана средства слањем SMS порука

в) Порески третман промета услуга који обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније пружа без накнаде

г) Основица пореза на употребу мобилног телефона у случају слања хуманитарних SMS порука

д) Право на повраћај наплаћеног и уплаћеног пореза на употребу мобилног телефона у случају када је корисник услуга мобилне телефоније извршио уплату за коришћење тих услуга, за које је обрачунат и од њега наплаћен порез на употребу мобилног телефона, при чему је обвезник – корисник услуге мобилне телефоније део уплаћеног новца поклонио као хуманитарну помоћ слањем SMS порука

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3450/2010-04 од 21.2.2011. год.)

Са аспектиа Закона о порезу на додату вредност

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 прописано је да 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.

Основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара и услуга, као ни 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 (члан 17. став 3. Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, у основицу за обрачун ПДВ за промет добара и услуга не урачунава се износ који обвезник ПДВ – лице које врши предметни промет наплаћује у име и за рачун другог лица, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

Према томе, обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније није дужан да, приликом наплате накнаде за промет услуга мобилне телефоније, обрачуна и плати ПДВ на износ донаторских новчаних средстава који је давалац донације уплатио на име донације слањем SMS поруке, под условом да тај новчани износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату, односно лицу посредством којег се врши реализација акције прикупљања донаторских средстава.

б) 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 (члан 21. став 1. Закона).

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

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

Сагласно наведеном, када је реч у пружању услуга мобилне телефоније пре раид корисницима, а који донирају одређена новчана средства слањем SMS поруке, обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније који је обрачунао ПДВ на промет услуга мобилне телефоније, при чему том приликом из основице за обрачунавање ПДВ није искључио износ донаторских новчаних средстава, може да измени основицу за обрачунавање ПДВ ако је износ донаторских новчаних средстава пренео лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату тих средстава, односно лицу посредством којег се врши реализација акције прикупљања донаторских средстава, а припадајући износ ПДВ овом лицу, односно пре раид кориснику. У овом случају, пореска основица може да се измени у пореском периоду у којем су пренета предметна новчана средства, односно у неком наредном пореском периоду.

в) Промет услуга који обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније пружа без накнаде предмет је опорезивања ПДВ у складу са одредбом члана 5. став 4. тачка 3) Закона, према којој се са прометом услуга уз накнаду изједначава свако друго пружање услуга без накнаде. У овом случају, основица за обрачунавање ПДВ утврђује се у складу са одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона, као цена коштања услуга у моменту промета тих услуга, у коју се не урачунава ПДВ, а која се утврђује као износ трошкова, без

ПДВ, које обвезник ПДВ има по основу пружања услуга. Министарство финансија напомиње да ако обвезник ПДВ – оператор мобилне телефоније нема никакве трошкове по основу промета предметних услуга, у том случају не постоји ни обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Са аспекта Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара

г) Према одредби члана 7. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09 и 106/09, у даљем тексту: ЗПУ), порез на употребу мобилног телефона плаћао се за време трајања претплатничког односа за услуге мобилне телефоније – „постпејд“ корисници (члан 7. тачка 2) Закона) и уплатом за будуће коришћење услуга мобилне телефоније – „припејд“ корисници (члан 7. тачка 3) ЗПУ).

Основицу пореза на употребу мобилног телефона из члана 7. тачка 2) ЗПУ чинио је износ накнаде за услуге мобилне телефоније исказан у рачуну, а пореза из члана 7. тачка 3) ЗПУ – износ који се уплаћивао за будуће коришћење услуга мобилне телефоније, без пореза на додатну вредност (члан 8а став 1. ЗПУ).

Одредбама чл. 10. и 27. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, број 101/10), који је ступио на снагу 1. јануара 2011. године, брисане су одредбе чл. 7. до 12. ЗПУ и уређено да ће се порез на употребу мобилног телефона на услуге мобилне телефоније за које „припејд“ корисници уплату изврше до 31. децембра 2010. године, односно које „постпејд“ корисницима буду извршене до 31. децембра 2010. године, утврдити, наплатити и уплатити на прописани уплатни рачун јавних прихода у складу са одредбама ЗПУ, под претњом новчаних казни за прекршај из члана 28. ЗПУ.

Према томе, порез на употребу мобилног телефона плаћао се на услуге мобилне телефоније, независно од њихове врсте (што значи и на слање хуманитарних SMS порука). С обзиром на то да је основица пореза био износ накнаде за услуге мобилне телефоније (било да се уплаћивао унапред или по рачуну), Министарство финансија сматра да је код слања хуманитарних SMS порука основицу пореза на употребу мобилног телефона чинио износ накнаде за ту услугу мобилне телефоније (као техничку услугу даваоца услуга мобилне телефоније), а не и износ новца који се поклањао слањем хуманитарних SMS порука – што подразумева да лице које је према одредбама ЗПУ било дужно да наплати, односно уплати порез на употребу мобилног телефона, располаже доказом да је износ новца који се поклања слањем хуманитарних SMS порука уплаћен на рачун лица посредством којег се врши реализација акције прикупљања донаторских средстава.

д) Обвезник пореза на употребу мобилног телефона је било физичко и правно лице – корисник услуга мобилне телефоније (члан 7а ЗПУ).

Порез на употребу мобилног телефона из члана 7. тачка 2) ЗПУ обрачунавао је и наплаћивао давалац услуга мобилне телефоније, а порез из члана 7. тачка 3) ЗПУ, у име и за рачун даваоца услуга мобилне телефоније – лице код којег се вршила уплата за будуће коришћење услуга мобилне телефоније. Давалац услуга мобилне телефоније, до 15. дана у месецу, уплаћивао је порез на употребу мобилног телефона из члана 7. ЗПУ, наплаћен у претходном месецу, на прописани уплатни рачун јавних прихода, За плаћање пореза на употребу мобилног телефона који није наплаћен у роковима из члана 9. ЗПУ, солидарно јемчи давалац услуга мобилне телефоније (члан 10. ЗПУ).

Према одредби члана 10. став 1. тачка 2) 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, 61/07, 20/09,

72/09 и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), порескоправни однос је однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано књиговодство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на друкчији начин од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење својих обавеза.

У порескоправном односу из члана 10. став 1. ЗПППА, физичко, односно правно лице, има право на повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено (члан 10. став 2. ЗПППА).

С тим у вези, када је корисник услуга мобилне телефоније извршио уплату за коришћење тих услуга, за које је обрачунат и од њега наплаћен порез на употребу мобилног телефона, при чему је обвезник – корисник услуга мобилне телефоније део уплаћеног новца поклатио као хуманитарну помоћ слањем SMS порука, а давалац услуга мобилне телефоније наплаћени износ пореза на употребу мобилног телефона од тог обвезника уплатио на прописани уплатни рачун јавних прихода, право на повраћај наплаћеног и уплаћеног пореза по том основу може се остварити на основу поднетог захтева, са чињеницама и доказима неопходним за одлучивање о основаности захтева и евентуалном спровођењу повраћаја сваком конкретном пореском обвезнику – кориснику услуга мобилне телефоније од кога је порез наплаћен (подаци о обвезнику – кориснику услуга мобилне телефоније, датум када је послата хуманитарна SMS

порука, доказ о износу новца који је тим путем послат као хуманитарна помоћ, доказ да је износ новца који је поклоњен слањем хуманитарне SMS поруке уплаћен на рачун лица посредством којег је вршена реализација акције прикупљања донаторских средстава, доказ о износу пореза на употребу мобилног телефона који је на тако поклоњена средства наплаћен, доказ да је наплаћени порез на употребу мобилног телефона уплаћен на прописани уплатни рачун јавних прихода, податак о рачуну обвезника на који се повраћај може извршити ...).

У надлежности је пореског органа да у сваком конкретном случају утврди чињенично стање из кога произлази евентуална основаност захтева за повраћај.

2. а) Да ли се на накнаду коју обвезник ПДВ – банка оствари по основу датог кредита обрачунава и плаћа ПДВ у случају када наведену накнаду не остварује од примаоца кредита већ од трећег лица?

б) Да ли се плаћа порез на доходак грађана у случају када аутокућа, у циљу поспешивања продаје аутомобила, у оквиру своје пословне политике даје под једнаким условима свим купцима аутомобила одређене погодности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3310/2010-04 од 17.2.2011. год.)

а) Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа у промету новца и капитала, и то код кредитних послова, укључујући посредовање, као и новчаних позајмица.

У складу са наведеним законским одредбама, на накнаду коју обвезник ПДВ – банка оствари по основу датог кредита (камата, фиксна једнократна накнада и сл), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, без обзира да ли наведену накнаду остварује од примаоца кредита или од трећег лица (нпр. продавца добара чија набавка је финансирана средствима кредита). Обвезник ПДВ – банка нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

б) Са аспектиа Закона о порезу на доходак грађана

Према наводима из захтева за мишљење, у циљу поспешивања продаје аутомобила, ауто-кућа планира да са банком потпише Споразум о пословној сарадњи по основу одобрења кредита за куповину нових и половних аутомобила. У том смислу, по планираном Споразуму банка одобрава наменске кредите за куповину нових и половних аутомобила по основу профактура или фактура ауто-куће. Купац аутомобила ће банци да уплати учешће и плати накнаду за одобрење кредита. За одобрене кредите, у складу са закљученим споразумом између банке и ауто-куће, банка ће након одобрења кредита износ учешћа (физичког лица) уплаћивати на рачун ауто-куће. Банка ће након одобрења кредита, у зависности од модела Споразума, од ауто-куће наплаћивати фиксну једнократну накнаду у висини 5% износа одобреног кредита или ће наплаћивати субвенционисану фиксну камату на годишњем нивоу.

Одредбом члана 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, и то на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети тим законом.

Предмет опорезивања порезом на доходак грађана су одређене врсте прихода, сагласно одредби члана 3. Закона, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.

Имајући у виду наведено, у случају када ауто-кућа, у циљу поспешивања продаје аутомобила, у оквиру своје пословне политике даје под једнаким условима свим купцима аутомобила одређене погодности (нпр. на терет својих средстава сноси трошак каско-осигурања за продато возило), а како је предмет опорезивања порезом на доходак грађана приход који оствари физичко лице по основу свог рада, када физичко лице као купац неког добра остварује одређене погодности од продавца у склопу пословне политике тог привредног субјекта, а то примање (погодност) не садржи у себи елемент еквивалента накнаде по основу прошлог, садашњег или будућег рада тог физичког лица (без остваривања било какве и у било ком облику накнаде за свој рад) у вези са активностима даваоца погодности, према мишљењу Министарства финансија то значи да нема ни прихода физичког лица који би био предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

У противном, уколико у конкретном случају физичко лице остварује одређене погодности као накнаду у стварима или правима, које су резултат његовог радног ангажовања, то представља опорезиви приход сагласно одредбама Закона.

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

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

3. Могућност повраћаја ПДВ који Министарство финансија наплаћује приликом реализације банкарске гаранције коју увозник доставља уз захтев за издавање контролних акцизних маркица за обележавање цигарета из увоза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3272/2010-04 од 27.1.2011. год.)

1. Одредбом члана 18. став 1. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01 ... и 101/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да је произвођач, односно увозник дужан да при производњи, односно пре увоза цигарета и алкохолних пића, осим пива и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа посебно.

Уредбом о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, 11/05, 29/05, 56/05, 75/05, 88/05 и 108/06, у даљем тексту: Уредба) ближе је уређен начин одобравања издавања акцизних маркица, раздуживања акцизних маркица, обележавања акцизних производа контролним акцизним маркицама и др.

Према одредби члана 8. став 4. Уредбе, увозник цигарета и алкохолних пића уз захтев за издавање акцизних маркица, између осталог, подноси и гаранцију банке у висини припадајуће акцизе и пореза на додату вредност за количине производа за које се издају маркице са роком важења гаранције банке. Уз ову гаранцију увозник подноси и обрачун акцизе и пореза на додату вредност за те количине производа.

Министарство финансија ће, сходно члану 18. став 1. Уредбе, покренути поступак за реализацију гаранције банке из члана 8. став 4. Уредбе, ако увозник у року важења гаранције банке не увезе и не поднесе доказ о плаћеном припадајућем износу акцизе и порезу на додату вредност за количине цигарета, односно алкохолних пића за које су издате маркице или не изврши повраћај оштећених, односно неискоришћених маркица.

Према томе, у складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, банкарска гаранција коју увозник доставља Министарству финансија приликом подношења захтева за издавање контролних акцизних маркица ради обележавања цигарета и алкохолних пића из увоза представља средство обезбеђења да ће увозник у року важења банкарске гаранције извршити увоз цигарета, односно алкохолних пића или извршити повраћај оштећених, односно неискоришћених маркица. У случају извршеног увоза или враћања контролних акцизних маркица након истека рока важења банкарске гаранције увозник нема право повраћаја новчаних средстава остварених реализацијом банкарске гаранције.

2. Према 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.

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, а уз испуњење прописаних услова, обвезник ПДВ има право да ПДВ плаћен при увозу добара, односно обрачунат и исказан у рачуну (који је издат у складу са Законом) претходног учесника у промету, такође обвезника ПДВ, одбије као претходни порез ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза – опорезив промет, промет за који у складу са чланом 24. овог 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. Ако наведени услови нису испуњени, обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза. С тим у вези, када је одређени износ ПДВ

наплаћен у складу са прописима којима се уређује акциза, мишљење Министарства финансија је да није реч о износу ПДВ који се може одбити као претходни порез.

4. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана на зараде које остварују упућени радници страног правног лица по основу обављања рада на територији Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-02012/2010-04 од 20.12.2010. год.)

Са савановишића ойорезивања йрихода физичких лица и йлаћања дойриноса за обавезно социјално осигурање

Према наводима из дописа, страна физичка лица, запослена код чешког правног лица, као упућени радници послати су на рад у Републику Србију, у огранак тог страног правног лица. Та лица као упућени радници остају запослени у централи компаније из Чешке и зараду ће примати од стране свог послодавца (чешке компаније), а порезе и доприносе ће плаћати на територији Републике Србије, с обзиром на то да ће боравити на територији Републике Србије у периоду до 24 месеца. Даље се наводи да огранак страног правног лица планира да плаћа порезе и доприносе у име и за рачун упућених радника.

Сагласно одредбама чл. 7. и 8. 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице – резидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике и у другој држави, као и нерезидент Републике за доходак остварен на територији Републике.

Одредбом члана 107. ст. 1. и 2. Закона, физичко лице, односно обвезник који остварује зараде у или из друге државе дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама

Закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

Према томе, имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из захтева за мишљење да су у конкретном случају страна физичка лица, која су у радном односу код иностраног послодавца од кога остварују зараду, упућена на рад у Републику Србију ради обављања послова на територији Републике за потребе огранка тог страног правног лица, при чему не заснивају радни однос са огранком, сагласно одредби члана 107. Закона, у том случају физичко лице – обвезник обрачунава и уплаћује порез на доходак грађана на зараду остварену из друге државе (приход је остварен од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку) и дужан је да надлежном пореском органу према месту пребивалишта, односно боравишта обвезника достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу 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, најкасније у року од 30 дана од дана када је остварио зараду.

Иначе, Министарство финансија указује да у случају када обвезник – резидент, укључујући и странца – резидента, у току године оствари одређене приходе који заједно с приходима по другим основима који улазе у основицу годишњег пореза, прелази прописани неопорезиви износ, ти приходи подлежу плаћању и годишњег пореза на доходак грађана (на део изнад прописаног неопорезивог износа), као додатног пореза, у складу са одредбама чл. 87. до 89. Закона.

Са становишта обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање Министарство финансија указује да се на зараду плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање, и то за пензијско и инвалидско осигурање по стопи од 22%, за здравствено осигурање по стопи од 12,3% и за осигурање за случај

незапослености по стопи од 1,5%, сагласно одредбама чл. 7, 8, 9, 36, 41, 44. и 51. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09).

Међутим, имајући у виду да је у предметном случају реч о правном односу са елементом иностраности, у погледу обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља се питање да ли је физичко лице осигураник према одредбама закона и билатералних међународних уговора у области социјалног осигурања, за шта је у оквиру свог делокруга рада за давање одговора надлежно Министарство рада и социјалне политике.

Са савановишија закона којим се уређује порески посивуаик и пореска админисирација

Према члану 13. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), порески обвезник може учествовати у порескоправном односу преко свог пуномоћника или законског заступника, ако овим законом није друкчије одређено.

Према члану 14. став 1. ЗПППА, пуномоћник пореског обвезника 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 (члан 14. став 2.

ЗПППА). Под сталном пословном јединицом нерезидентног правног лица која је дужна да има ПИБ, сматра се стална пословна јединица нерезидентног правног лица дефинисана одредбама закона који уређује порез на добит правних лица. На овако дефинисану сталну пословну јединицу нерезидентног правног лица примењују се одредбе ЗПППА које се односе на правна лица, ако тим законом није друкчије уређено (члан 27. ст. 3. и 4. ЗПППА).

Према томе, у смислу члана 14. ЗПППА, порески обвезник – нерезидент Републике који остварује приходе на територији Републике, има обавезу одређивања пореског пуномоћника који, према мишљењу Министарства финансија, може бити како физичко тако и правно лице.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман увоза златника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00144/2011-04 од 25.2.2011. 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.

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

Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима, а у коју се урачунавају и акциза, царина и друге увозне дажбине, остали јавни приходи, осим ПДВ, као и сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици (члан 19. ст. 1. и 2. Закона).

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, а у конкретном случају, на увоз златника ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% и плаћа у складу са Законом.

2. Порески третман преноса целокупне имовине обвезника ПДВ – носиоца пољопривредног газдинства која му служи за обављање пољопривредне делатности на члана пољопривредног газдинства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3659/2010-04 од 24.2.2011. 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 6. став 1. тачка 1) Закона, прометом добара и услуга, у смислу овог закона, не сматра се пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

Према одредбама члана 2. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, који се не сматра прометом добара и услуга у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 67/05), прометом добара и услуга који, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, не подлеже ПДВ сматра се пренос целокупне имовине:

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

2) у поступку редовног промета, ликвидације и стечаја.

Сходно наведеним законским и подзаконским одредбама, у случају када обвезник ПДВ – носилац пољопривредног газдинства изврши пренос целокупне имовине која му служи за обављање пољопривредне делатности на члана пољопривредног газдинства, тај пренос се не сматра прометом добара и услуга, што значи да у овом случају не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, под условима: да је стицалац порески обвезник или да тим преносом постаје порески обвезник и да стицалац продужава да обавља исту делатност коју је обављао преносилац (у конкретном случају, делатност пољопривреде). У овом случају, према мишљењу Министарства финансија, након закључивања уговора о преносу целокупне имовине за обављање делатности на члана пољопривредног газдинства – стицаоца, обвезник ПДВ – носилац пољопривредног газдинства који престаје да обавља делатност пољопривреде подноси захтев за брисање из евиденције обвезника ПДВ, а члан пољопривредног газдинства – стицалац, сходно одредби члана 38. став 2. Закона, подноси евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Министарство финансија напомиње да Сектор за фискални систем овог министарства није надлежан за тумачење прописа којима се уређује регистрација пољопривредних газдинстава, односно поступак промене носиоца пољопривредног газдинства.

3. Право на рефундацију ПДВ на увоз моторног возила од стране особе са инвалидитетом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-154/2011-04 од 24.2.2011. год.)

Министарство финансија – Сектор за фискални систем није надлежан за давање мишљења у вези са применом Закључка Владе 05 број 48-8349/2005-01 од 29. децембра 2005. године, као и Закључка Владе 05 број 48-8349/2005-02 од 30. августа 2007. године,

а који се односе на царинске олакшице за увоз аутомобила и рефундацију плаћеног износа ПДВ на увоз моторних возила од стране особа са инвалидитетом, при чему Министарство финансија указује да, у складу са наведеним закључцима, право на рефундацију ПДВ може да се оствари искључиво на основу увоза моторног возила од стране особа са инвалидитетом са 100% телесног оштећења.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да је давање мишљења у вези са применом ових закључака у надлежности Министарства рада и социјалне политике.

4. Порески третман промета добара и услуга намењених за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-140/2011-04 од 23.2.2011. год.)

Према одредби члана 24. став 1. тачка 16) подтачка (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), ПДВ се не плаћа на добра и услуге намењене за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава.

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је, између осталог, да се ослобођење из става 1. тачка 16) подтачка (1) овог члана остварује под условом реципроцитета, а на основу потврде министарства надлежног за иностране послове.

Према одредби члана 17. став 1. тачка 1) подтачка (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 и 4/11, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16) Закона обвезник може да оствари за промет добара и услуга који врши дипломатским и конзуларним представништвима, међународним организацијама,

страном особљу дипломатских и конзуларних представништава, међународних организација, као и члановима њихових породица (у даљем тексту: носиоци права), за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава у Републици, са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери.

Одредбом члана 18. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 17. тачка 1) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује фотокопију потврде о реципроцитету, односно документа којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором, издатог од стране министарства надлежног за иностране послове (у даљем тексту: основна потврда) и оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, које издаје овлашћено лице носиоца права.

Службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје се на образцу СНПДВ – Службени налог за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који чини саставни део овог правилника (став 2. истог члана Правилника).

Сагласно одредби члана 18. став 3. Правилника, службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје се у три примерка, од којих се два дају обвезнику, а трећи задржава носилац права за своје потребе.

Одговорни представник носиоца права (шеф мисије, стални представник и др) дужан је да, пре издавања првог службеног налога, Централни Пореске управе (у даљем тексту: Централна) достави податке о лицима овлашћеним за издавање службених налога са депонованим потписима тих лица, као и да достави обавештење о променама лица којима је дато ово овлашћење у року од 15 дана од дана настанка промене (члан 18. став 4. Правилника).

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет добара и услуга намењених за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава, ПДВ се не обрачунава и не плаћа ако је у конкретном случају испуњен услов

реципроцитета, а обвезник ПДВ који врши промет има право на одбитак претходног пореза по том основу. Да би остварио предметно пореско ослобођење, обвезник ПДВ треба да поседује фотокопију основне потврде о реципроцитету коју издаје министарство надлежно за иностране послове и оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који издаје овлашћено лице носиоца права.

Министарство финансија напомиње да Сектор за фискални систем овог министарства није надлежан за утврђивање постојања реципроцитета између Републике Србије и друге државе, као ни за одређивање интереса Републике Србије да успостави реципроцитет са другом државом.

5. Право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ – ЈУ „Туристичка организација“ у случају када врши презентацију туристичке понуде предела изузетних одлика којим управља, на тај начин што учесницима обезбеђује смештај, храну и пиће у угоститељским објектима у којима организује семинаре и презентације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3771/2010-04 од 22.2.2011. год.)

Одредбом 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) прописано је да је претходни порез 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.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. члана 28. Закона обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

У складу са наведеним одредбама Закона, када обвезник ПДВ – ЈУ „Туристичка организација Чачка“ врши презентацију туристичке понуде предела изузетних одлика Овчарско-Кабларске клисуре којим управља, на тај начин што у угоститељским објектима у којима учесницима обезбеђује смештај, храну и пиће, организује семинаре и презентације на којима учествују страни и домаћи новинари као и страни и домаћи туроператери, обвезник ПДВ – ЈУ „Туристичка организација

Чачка“ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ за промет угоститељских услуга одбије као претходни порез, уз испуњење предвиђених услова – да поседује прописану документацију (рачун обвезника ПДВ – пружаоца угоститељских услуга издат у складу са Законом, који гласи на име обвезника ПДВ – ЈУ „Туристичка организација Чачка“), као и да примљене услуге користи или да 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.

Мишљење Министарства финансија број: 413-00-1256/2005-04 од 3.10.2005. године садржи став овог министарства по питању пореског третмана промета услуга развоја, очувања и заштите туристичких вредности на одређеној територији.

6. Порески третман промета кошуља на којима су извезени назив и заштитни знак привредног субјекта из Македоније у сврху рекламе и промоције овог лица и његовог производног програма, који врши обвезник ПДВ који је дистрибутер добара из производног програма предметног привредног субјекта из Македоније

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1663/2010-04 од 22.2.2011. 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. члана 28. Закона, обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

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

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

Сагласно наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који, на основу закљученог уговора о дистрибуцији добара из производног програма привредног субјекта из Македоније, врши опорезиви промет тих добара на територији Републике Србије лицима која се баве угоститељском и другом делатношћу, и који у

циљу рекламе и промоције привредног субјекта из Македоније и његовог производног програма, а самим тим и поспешивања сопственог промета, набавља кошуље на којима су извезени назив и заштитни знак привредног субјекта из Македоније да би их поделио својим купцима – лицима која се баве угоститељском делатношћу за потребе запослених у угоститељским објектима, има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету – продавца кошуља, такође обвезника ПДВ, одбије као претходни порез, с обзиром да предметна добра, према мишљењу Министарства финансија, обвезник ПДВ користи за потребе поспешивања сопственог опорезивог промета. Поред тога, за остваривање права на одбитак претходног пореза у овом случају обвезник ПДВ мора да поседује рачун или други документ који служи као рачун у којем је исказан обрачунати ПДВ и који је од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету (продавца кошуља) издат у складу са Законом.

Међутим, ако је обвезник ПДВ набавку предметних добара (кошуља на којима су извезени назив и заштитни знак привредног субјекта из Македоније) 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 – продавца кошуља одбије као претходни порез.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да, у конкретном случају, бесплатно давање кошуља на којима су извезени назив и заштитни знак привредног субјекта из Македоније у сврху рекламе и промоције овог лица и његовог производног програма, као и поспешивања промета обвезника ПДВ који даје предметне кошуље, не сматра се прометом са становишта овог закона.

7. Порески третман промета услуге одржавања улица у градовима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-150/2011-04 од 22.2.2011. год.)

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Сагласно одредби члана 12. тачка 7) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник), комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају се одржавање улица, путева и других јавних површина и јавне расвете у градовима и другим насељима.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 7) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), одржавање улица, путева и других јавних површина у градовима и другим насељима је поправка, реконструкција, модернизација и извођење других радова на одржавању улица и саобраћајница, јавних површина (тргова, платоа и сл), хоризонталне и вертикалне саобраћајне сигнализације и јавне расвете.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет услуге одржавања улица у градовима, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8% и плаћа у складу са Законом, при чему Министарство финансија указује да за примену посебне стопе ПДВ од 8% није од утицаја да ли предметну услугу врши обвезник ПДВ који је јавно комунално предузеће или неки други привредни субјект.

• 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, а уз испуњење прописаних услова, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну (који је издат у складу са Законом, а што, између осталог, значи, да рачун садржи све прописане податке, да је за промет за који се издаје рачун примењена пореска стопа ПДВ по којој се тај промет опорезује у складу са Законом, да је ПДВ правилно обрачунат ...) претходног учесника у промету, такође обвезника ПДВ, одбије као претходни порез, ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза – опорезив промет, промет за који у складу са чланом 24. овог 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. Ако наведени услови нису испуњени, обвезник ПДВ нема право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету одбије као претходни порез.

8. Порески третман промета услуга израде услова за заузеће јавних површина који врши обвезник ПДВ – ЈП „Завод за урбанизам“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2253/2010-04 од 22.2.2011. 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 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.

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, на промет услуга израде услова за заузеће јавних површина који врши обвезник ПДВ – ЈП „Завод за урбанизам“, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% и плаћа у складу са Законом. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ примљених новчаних средстава за промет предметних услуга, у који није укључен ПДВ.

9. Порески третман промета услуге промоције добара

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-296/2010-04 од 21.2.2011. 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 одредби члана 5. став 2. Закона, промет услуга је и свако нечињење и трпљење.

У складу са наведеним законским одредбама, када Институт за неонатологију даје право обвезнику ПДВ – привредном друштву из Београда да на етикети свог производа (негазиране воде) истакне информације о пројекту Института за неонатологију – Прва хумана банка млека у Србији, и обавезује се да неће узимати учешће у активностима којима се промовишу одређена добра других лица, ради се о промету услуге промоције добара који Институт за неонатологију врши обвезнику ПДВ – привредном друштву из Београда. За промет предметне услуге обвезник ПДВ – Институт за неонатологију има обавезу да обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом, на основу коју, у складу са одредбама члана 17. Закона, чини износ накнаде коју Институт за неонатологију прима или треба да прими за извршени промет (износ новчаних средства која су Институту за неонатологију директно пренета од стране обвезника ПДВ – привредног друштва из Београда, као и износ новчаних средстава који је обвезник ПДВ – привредно друштво из Београда, на основу уговора о асигнацији, платио или треба да плати лицима која су извршила или ће извршити промет добара или услуга Институту за неонатологију), без ПДВ.

С тим у вези, имајући у виду да се природа правног посла не одређује према називу који су му дале уговорне стране, већ према правима и обавезама које произилазе из тог правног посла за уговорне стране, мишљење Министарства финансија је да је у конкретном случају реч о теретном правном послу чија се реализација не опорезује порезом на поклон сходно Закону о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10).

Поред тога, Министарство финансија указује да надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенице од значаја за опорезивање у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

10. Порески третман накнаде за коришћење грађевинског земљишта коју наплаћује јавно предузеће које је основала општина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2897/2010-04 од 16.2.2011. 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.

Законом о локалној самоуправи („Сл. гласник РС“, бр. 129/07), у члану 3. став 1. прописано је да се локална самоуправа остварује у општини, граду и граду Београду.

Општина статутом и другим општим актом ближе уређује начин, услове и облике вршења права и дужности из своје надлежности (члан 19. Закона о локалној самоуправи).

Према члану 20. тачка 8) Закона о локалној самоуправи, општина, преко својих органа, у складу са Уставом и законом, доноси програме уређења грађевинског земљишта, уређује и обезбеђује вршење послова уређења и коришћења грађевинског земљишта и утврђује накнаду за уређивање и коришћење грађевинског земљишта.

Сагласно одредби члана 82. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 и 64/10), грађевинско земљиште јесте земљиште одређено законом и планским документом као грађевинско, које је предвиђено за изградњу и редовно коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом и земљиште које служи за редовну употребу тих објеката.

Ради обезбеђивања услова за уређивање, употребу, унапређивање и заштиту грађевинског земљишта, Република Србија, аутономна покрајина, општина, град, односно град

Београд, може да оснује привредно друштво, јавно предузеће, односно другу организацију или да вршење ових послова обезбеди на други начин, у складу са законом, односно статутом (члан 91. став 1. Закона о планирању и изградњи).

Сходно наведеном, накнада за коришћење грађевинског земљишта коју наплаћује јавно предузеће које је основала општина ради обезбеђивања услова за уређивање, употребу, унапређивање и заштиту грађевинског земљишта, није предмет опорезивања ПДВ.

11. Порески третман промета услуга у области дијагностике штетних организама и заштите здравља биља које врше обвезници ПДВ Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде – Управи за шуме

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-136/2011-04 од 16.2.2011. 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 пореску основу 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.

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, на промет услуга у области дијагностике штетних организама и заштите здравља биља које, на основу закљученог уговора, врше обвезници ПДВ Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде – Управи за шуме, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% и плаћа у складу са Законом, независно од тога што се ове услуге финансирају средствима из буџета Републике Србије. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ примљених новчаних средстава за промет предметних услуга, у који није укључен ПДВ.

12. Право на рефундацију ПДВ купцу првог стана у случају када купац у моменту овере уговора о купопродаји на основу којег стиче стан није имао пребивалиште на територији Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-107/2011-04 од 14.2.2011. 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 одредби 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. Закон).

Према одредби 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).

Сходно 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.

Сагласно наведеним законским одредбама, купац првог стана нема право на рефундацију ПДВ у случају када је, у моменту овере уговора о купопродаји на основу којег стиче стан, имао пријаву места боравка, а није имао пребивалиште на територији Републике Србије.

13. а) Да ли обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ обрачунатог и исказаног у рачуну у којем је друго лице наведено као прималац добара или услуга?

б) Порески третман промета комуналних услуга пречишћавања и дистрибуције воде и производње и снабдевања паром и топлим водом, као и промета услуга поправке водоводне инсталације,

издавање потврда о сагласности на прикључак воде, прикључивање на водоводну и топловодну мрежу и баждарење водомера

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-1088/2010-04 од 14.2.2011. год.)

а) 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 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 обрачунат за промет добара или услуга од стране претходног учесника у промету – обвезника ПДВ, одбије као претходни порез, 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 у којем је наведен као прималац добара или услуга, као и да набављена добра, односно примљене услуге користи или да ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који у складу са чланом 24. Закона 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). С тим у вези, обвезник ПДВ нема право на одбитак ПДВ обрачунатог и исказаног у рачуну у којем је друго лице наведено као прималац добара или услуга.

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Одредбом члана 12. тач. 1) и 3) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07) прописано је да се комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају пречишћавање и дистрибуција воде, као и производња и снабдевање паром и топлом водом.

Сагласно одредбама члана 5. тач. 1) и 3) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), пречишћавање и дистрибуција воде је сакупљање, прерада, односно пречишћавање воде и испорука воде корисницима за пиће и друге потребе, водоводном мрежом до мерног инструмента потрошача, док се производњом и снабдевањем паром и топлом водом сматра производња, сакупљање и испорука топле воде и паре из даљинског централизованог извора или појединачних извора за грејање стамбених зграда и станова, као и пословних просторија, топловодном мрежом до подстаница потрошача, односно мерног инструмента, обухватајући и подстаницу, односно мерни инструмент.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет комуналних услуга пречишћавања и дистрибуције воде, као и производње и снабдевања паром и топлом водом, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8% и плаћа у складу са Законом.

Промет услуга поправке водоводне инсталације, издавање потврда о сагласности на прикључак воде, прикључивање на водоводну и топловодну мрежу и баждарење водомера, за које обвезник ПДВ наплаћује посебну накнаду, опорезује се по општој стопи ПДВ од 18%, с обзиром да се предметне услуге, према мишљењу Министарства финансија, не сматрају комуналним услугама чији се промет опорезује по посебној пореској стопи ПДВ од 8%.

14. Порески третман преноса без накнаде који врши ЈП „Палић – Лудаш“ дела имовине који чине грађевински објекти и економски дељиве целине у оквиру грађевинских објекта, између осталог и новоизграђени грађевински објекат (објекат изграђен од 1. јануара 2005. године) за који одобрење за изградњу гласи на ЈП „Палић – Лудаш“, на новоосновано привредно друштво „Парк Палић“ д.о.о.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-80/2011-04 од 14.2.2011. 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.

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 1) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на добрима уз накнаду на основу прописа државног органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе.

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 (члан 4. став 3. тачка 7) Закона).

Сагласно одредбама члана 4. став 4. тачка 2) и члан 4. став 5. Закона, са прометом добара уз накнаду изједначава се сваки други промет добара без накнаде, под условом да се ПДВ

обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно.

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

Код преноса целокупне или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана сматра се да стицалац ступа на место преносиоца (став 2. члана 6. Закона).

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

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

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када ЈП „Палић – Лудаш“ на основу одлуке Скупштине града Суботице изврши пренос без накнаде дела имовине који чине грађевински објекти и економски дељиве целине у оквиру грађевинских објекта, између осталог и новоизграђени грађевински објекат (објекат изграђен од 1. јануара 2005. године), за који одобрење за

изградњу гласи на ЈП „Палић – Лудаш“, на новоосновано привредно друштво „Парк Палић“ д.о.о, обвезник ПДВ – ЈП „Палић – Лудаш“ је дужан да за први пренос права располагања на предметном новоизграђеном грађевинском објекту обрачуна и плати ПДВ, на основу коју утврђује у складу са одредбама члана 18. ст. 1. и 2. Закона, с обзиром да се део имовине чији се пренос врши не сматра делом имовине у смислу члана 6. став 1. Закона, односно у смислу члана 3. став 1. Правилника.

15. Порески третман промета здравствених услуга које осигураницима добровољног здравственог осигурања пружају здравствене установе и друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-954/2010-04 од 14.2.2011. 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).

Одредбама члана 25. став 2. тач. 7) и 8) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају здравствене установе у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту, укључујући и смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, осим апотека и апотекарских установа, као и за промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту.

Према одредби члана 22. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04 ... 4/11), пореско ослобођење из члана 25. став 2. тачка 7) Закона односи се на превентивне, дијагностичко-терапијске и рехабилитационе услуге које пружају домови здравља, болнице, заводи, заводи за заштиту здравља, клинике, институти, здравствени центри, клиничко-болнички центри и клинички центри, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту, као и на смештај, негу и исхрану болесника у тим установама, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуга из члана 25. став 2. тач. 7) и 8) Закона, које обвезници ПДВ пружају осигураницима добровољног здравственог осигурања, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ – пружалац предметних услуга нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

16. Порески третман промета услуге организације музичког догађаја

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-54/2011-04 од 14.2.2011. 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).

Услуга се сматра пруженом даном када је завршено појединачно пружање услуге (члан 15. став 1. тачка 1) Закона).

У складу са наведеним одредбама Закона, промет услуга организације музичког догађаја, који обвезник ПДВ – организатор наплаћује продајом карата (самостално или преко дистрибутера који продају карата врше у име и за рачун организатора), настаје даном у којем је завршено појединачно пружање услуге, тј. даном у којем је реализован музички догађај.

- Одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона прописано је да пореска обавеза код промета добара и услуга 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.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – организатор музичког догађаја наплаћује накнаду за тај догађај продајом карата преко дистрибутера, при чему је дистрибутер продао карте у једном пореском периоду, новчана средства од продатих карата пренео обвезнику ПДВ – организатору у другом пореском периоду, док ће музички догађај бити реализован у неком од наредних пореских периода (на територији Републике Србије), пореска обавеза за обвезника ПДВ – организатора музичког догађаја по том основу настаје у пореском периоду у којем су карте продате.

- Одредбама члана 42. ст. 1. и 2. Закона прописано је да је обвезник дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима, при чему обавеза издавања рачуна постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ.

У складу са наведеним законским одредбама, наплата новчаних средстава по основу продаје карата другом обвезнику ПДВ за музички догађај који ће бити реализован у неком од наредних пореских периода у односу на порески период у којем су карте продате, сматра се авансном наплатом по основу које је обвезник ПДВ – организатор музичког догађаја (прималац аванса) дужан да изда рачун који садржи податке прописане одредбама члана 12. 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), при чему се као податак о основу за авансно плаћање из тачке 4) члана 12. Правилника наводи: „продаја карата за музички догађај“. Поред тога, Министарство финансија је мишљења, узимајући у обзир специфичност наплате накнаде за промет услуга организације музичког догађаја која се врши продајом карата, да се рачун за продате карте који обвезник ПДВ – организатор музичког догађаја издаје другом обвезнику ПДВ – купцу карата сматра уједно и коначним рачуном из члана 42. став 1. Закона, а који о томе треба да садржи напомену.

17. Да ли обвезник ПДВ има право да ПДВ надокнаду плаћену пољопривреднику одбије као претходни порез?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-109/2011-04 од 14.2.2011. год.)

Одредбом члана 34. 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 пољопривредници, тј. обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода, имају право на

надокнаду по основу ПДВ (у даљем тексту: ПДВ надокнада), под условима и на начин одређен овим законом.

ПДВ надокнада признаје се пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга, обвезницима (став 2. истог члана Закона).

Према одредби члана 34. став 3. Закона, ако пољопривредници изврше промет добара и услуга из става 2. овог члана, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 5% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (у даљем тексту: признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун, рачун штедње или у готовом).

Сагласно одредби члана 34. став 4. Закона, обвезници из става 3. овог члана имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику.

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који откупљује пољопривредне и шумске производе, односно прима пољопривредне услуге од пољопривредника из члана 34. Закона, дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 5% на вредност примљених добара или услуга, о чему издаје признаницу и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу (уплатом на текући рачун, рачун штедње или у готовом). У овом случају, а уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. Закона, обвезник ПДВ који је ПДВ надокнаду и вредност примљених добара или услуга платио пољопривреднику има право да ПДВ надокнаду одбије као претходни порез.

Пољопривредником из члана 34. Закона, који има право на ПДВ надокнаду по основу промета пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга, који врши обвезнику ПДВ, сматра се физичко лице које није обвезник ПДВ, а које је, сходно одредбама 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 и 18/10), обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода као власник, ималац права коришћења или плодoуживалац земљишта уписано у катастру земљишта, према стању на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез; којем је власник, ималац права коришћења или плодoуживалац земљишта уписан у катастру земљишта, према стању на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез, издао земљиште у дугорочни закуп, ако уз сагласност закуподавца достави пријаву надлежном пореском органу у року од 15 дана од дана закључења уговора о закупу; један од пунолетних сувласника, суимаоца права коришћења или права плодoуживања, ако два или више сувласника, суимаоца права коришћења или права плодoуживања живе у једном домаћинству, а нису извршили деобу имовине; као и физичко лице које је, сходно прописима којима се уређује регистрација пољопривредних газдинстава, уписано у Регистру пољопривредних газдинстава као носилац или члан пољопривредног газдинства. Доказом да се физичко лице сматра пољопривредником – обвезником пореза на приходе од пољопривреде и шумарства по основу катастарског прихода, сматра се решење надлежног пореског органа о утврђивању пореза на приходе од пољопривреде и шумарства по основу катастарског прихода, које гласи на име тог физичког лица, док се доказом да се ради о пољопривреднику уписаном у Регистар пољопривредних газдинстава који има право на ПДВ надокнаду, сматра фотокопија легитимације пољопривредног газдинства која се издаје носиоцу пољопривредног газдинства, односно фотокопија потврде да се ради о члану пољопривредног газдинства која се може издати на захтев члана пољопривредног газдинства. Фотокопију легитимације пољопривредног газдинства, односно фотокопију потврде да се ради о члану пољопривредног газдинства, закључно са 31.12.2009. године, издавала је Управа за трезор, док их од 1.1.2010. године издаје Управа за аграрна плаћања.

18. Порески третман промета и увоза уложака за инконтиненцију

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-119/2011-04 од 14.2.2011. год.)

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

Сагласно одредби става 2. тачка 4) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

Одредбама члана 3. став 1. тачка 11) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се ортотичким и протетичким средствима, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају помагала код тешкоћа са мокрењем:

- (1) урин кесе,
- (2) диск подлога за стому,
- (3) скупљач мокраће (уринал),
- (4) уринрецептор,
- (5) урин кеса са уграђеном диск подлогом,
- (6) самолепиви уринални кондом,
- (7) стални урин катетер или ПВЦ урин катетер за једнократну употребу,
- (8) папирне пелене за одрасле,
- (9) вагикон.

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

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, а с обзиром да Законом и Правилником није

предвиђено опорезивање промета и увоза уложака за инконтиненцију по посебној стопи ПДВ од 8%, на промет и увоз ових добара, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%.

Поред тога, Министарство финансија указује да ће допис од 8.2.2011. године, у својству иницијативе за прописивање опорезивања промета и увоза уложака за инконтиненцију по посебној стопи ПДВ од 8%, бити размотрен при наредним изменама и допунама Правилника.

19. а) Порески третман промета услуга посредовања код школовања у иностранству

б) Порески третман промета услуга посредовања код услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-115/2011-04 од 11.2.2011. 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.

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.

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 (члан 12. ст. 1. и 2. Закона).

Према одредби члана 12. став 3. тачка 3) подтачка (1) Закона, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра се место где је услуга стварно пружена, ако се ради о

услугама из области културе, уметности, спорта, науке и образовања, забавно-естрадним и сличним услугама, укључујући услуге организатора приредби, као и са њима повезане услуге.

У складу са наведеним законским одредбама, местом промета услуга образовања сматра се место где је услуга стварно пружена.

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да се место промета услуга посредовања, осим услуга посредовања из става 3. тачка 4. подтачка (11) овог члана, одређује према месту промета добара и услуга који је предмет посредовања.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, на промет услуга посредовања код пружања услуга образовања, у конкретном случају посредовање код школовања у иностранству, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је место промета ових услуга ван територије Републике Србије. Обвезник ПДВ (посредник) има право на одбитак претходног пореза по основу пружања предметних услуга у складу са Законом.

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

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

Одредбама члана 13. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06, 63/07, 99/10 и 4/11, у даљем тексту: Правилник) прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 9) Закона за услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају обвезник може да оствари ако обавља

услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају, како у Републици, тако и у иностранству, и то:

- 1) од иностраног аеродрома до аеродрома у Републици;
- 2) од аеродрома у Републици до иностраног аеродрома;
- 3) од иностраног аеродрома до иностраног аеродрома преко територије Републике.

У складу са наведеним одредбама Закона и Правилника, обвезник ПДВ који продаје авио карте, односно пружа услугу посредовања код услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају коју врши други обвезник ПДВ – домаћа авио компанија, као и страна авио компанија ако је испуњен услов узајамности, није дужан да за промет услуге посредовања обрачуна и плати ПДВ. Међутим, када обвезник ПДВ продаје авио карте, односно пружа услугу посредовања код услуге међународног превоза лица у ваздушном саобраћају коју врши страна авио компанија, при чему за остваривање пореског ослобођења за услугу међународног превоза лица у ваздушном саобраћају није испуњен услов узајамности, у том случају на промет услуге посредовања ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, а основу за обрачунавање ПДВ чини накнада коју обвезник ПДВ – пружалац услуге посредовања прима или треба да прими за промет ове услуге, у коју није укључен ПДВ. По основу промета предметних услуга, обвезник ПДВ – посредник има право на одбитак претходног пореза у складу са одредбама члана 28. Закона.

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

20. Стопа ПДВ која се примењује код опорезивања промета услуге ванлинијског превоза ученика

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-129/2011-04 од 11.2.2011. год.)

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

Сагласно одредби става 2. тачка 12) истог члана Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Одредбом члана 12. став 1. тачка 4) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05 и 63/07) прописано је да се комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају, између осталог, и услуге превоза путника у градском саобраћају.

Сагласно одредби члана 5. став 1. тачка 4) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), превоз путника у градском саобраћају је обављање превоза путника на подручју града и другог насеља, као и превоз између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини трамвајима, тролејбусима, аутобусима.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када се промет услуге превоза ученика врши на регистрованим линијама за превоз путника у градском саобраћају на подручју града и другог насеља, као и између насељених места на територији града, односно другог насеља у општини трамвајима, тролејбусима или аутобусима, ПДВ се обрачунава и плаћа по посебној стопи ПДВ од 8%.

Међутим, на промет услуге ванлинијског превоза ученика на подручју града и другог насеља, као и између насељених места

на територији града, односно другог насеља у општини, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 18%, с обзиром да за промет ове услуге није прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 8%.

21. Порески третман промета јогурта, воћног јогурта и јогурта са другом врстом додатака

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00076/2011-04 од 11.2.2011. 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 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18%.

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

Правилником о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/2004, 130/2004–исправка, 140/2004, 65/2005 и 63/2007, у даљем тексту: Правилник), у члану 2. став 6, прописано је да се млечним производима, у смислу члана 23. став 2. тачка 1) Закона, сматрају кисело млеко, јогурт, кефир, чоколадно млеко и воћни јогурт.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет јогурта – производа за чију се ферментацију користе само јогуртне културе, односно производа за чију се ферментацију, поред јогуртних, користе и пробиотске културе. Такође, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се и промет воћног јогурта, тј. јогурта са додатком воћа, независно од тога да ли се за ферментацију тог производа користе само јогуртне или јогуртне и пробиотске културе. Промет јогурта са другом врстом додатака опорезује се по општој стопи ПДВ од 18%.

22. Порески третман промета услуге давања на коришћење опреме без накнаде повезаном привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-118/2011-04 од 10.2.2011. 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.

Са прометом услуга уз накнаду изједначава се свако друго пружање услуга без накнаде (члан 5. став 4. тачка 3) Закона).

Одредбом члана 18. став 1. Закона прописано је да се основицом код промета добара и услуга из члана 4. став 4. и члана 5. став 4. овог закона сматра набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара и услуга, у моменту промета.

У случају из става 1. овог члана ПДВ се не урачунава у основицу (став 2. истог члана Закона).

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

У складу са наведеним законским одредбама, када привредно друштво – обвезник ПДВ даје на коришћење увезену опрему повезаном привредном друштву, без накнаде, ради се о промету услуге за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини цена коштања предметне услуге, без ПДВ, при чему Министарство финансија напомиње да се ценом коштања предметне услуге сматра износ трошкова које обвезник ПДВ има по основу пружања ове услуге (износ амортизације опреме и други евентуални трошкови). Обвезник ПДВ који другом обвезнику ПДВ врши промет услуге давања на коришћење опреме, без накнаде, дужан је да за овај промет изда рачун у складу са одредбама члана 42. Закона.

23. Порески третман промета услуга из члана 12. став 3. тачка 4) Закона о ПДВ који лице са територије АПКМ врши лицу са територије Републике ван АПКМ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-116/2011-04 од 10.2.2011. 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 услуга обавља своју делатност, а ако се промет обавља преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, а у складу са чланом 12. став 3. тачка 4) Закона, 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:

- (1) изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава, на основу *rent-a-car* уговора;
- (2) пружања телекомуникационих услуга;
- (3) преузимања обавезе да се у потпуности или делимично одустане од вршења неке делатности или коришћења неког права;
- (4) у области економске пропаганде;
- (5) преноса, уступања и стављања на располагање ауторских права, права на патенте, лиценце, заштитних знакова и других права интелектуалне својине;
- (6) банкарског, финансијског пословања и пословања у области осигурања и реосигурања, осим изнајмљивања сефова;
- (7) саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга;
- (8) обраде података и уступања информација;
- (9) стављања на располагање особља;
- (10) пруженим електронским путем, као и радио-телевизијским услугама;
- (11) посредовања приликом пружања услуга из подтач. (1)–(10) ове тачке.

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

Према одредби члана 2. Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине

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

У складу са наведеним законским одредбама, када лице са територије АПКМ врши промет услуга из члана 12. став 3. тачка 4) Закона лицу са територије Републике ван АПКМ, а под условом да лице са територије АПКМ – пружалац услуга нема пореског пуномоћника у Републици ван АПКМ, прималац услуга – лице са територије Републике ван АПКМ има обавезу да, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона, обрачуна ПДВ на накнаду за извршени промет лица са територије АПКМ (нпр. на рачуну пружаоца услуге или на посебном документу сачињеном на основу података из рачуна пружаоца услуге) и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, с обзиром да се, у овом случају, местом промета предметних услуга сматра територија Републике ван АПКМ.

• 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 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.

Право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тач. 2) и 3) овог закона, под условом да је на накнаду за примљена добра и услуге обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана (став 5. истог члана Закона).

У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који примљене услуге користи, односно које ће користити да би извршио промет са правом на одбитак претходног пореза (опорезиви промет, промет за који је прописано пореско ослобођење у складу са одредбама члана 24. Закона, као и промет који се врши у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да се врши у Републици) има право да ПДВ који је, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона, обрачунао на накнаду за промет услуга лица са територије

АПКМ (за које се место промета утврђује у складу са одредбама члана 12. став 3. тачка 4) Закона), одбије као претходни порез.

24. Брисање обвезника ПДВ из евиденције за ПДВ по службеној дужности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-45/2011-04 од 10.2.2011. год.)

Одредбом члана 33. 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 лице чији укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности (у даљем тексту: укупан промет) у претходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара, односно ако при отпочињању или у току обављања делатности процени да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара (у даљем тексту: мали обвезник), не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга.

Према одредби члана 38. став 1. Закона, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 4.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.

Сагласно одредби члана 39. став 2. Закона, надлежни порески орган, по службеној дужности, а по спроведеном поступку, извршиће брисање обвезника из евиденције за ПДВ ако је обвезник остварио укупан промет у претходној календарској години у износу мањем од 2.000.000 динара, о чему издаје потврду из става 1. овог члана.

У складу са одредбом члана 7а став 1. Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 94/04, 108/05

и 120/08, у даљем тексту: Правилник), надлежни порески орган извршиће брисање обвезника из евиденције за ПДВ по службеној дужности, а по спроведеном поступку, у складу са чланом 39. став 2. Закона, ако је обвезник у претходној календарској години остварио укупан промет у износу мањем од 2.000.000 динара, о чему издаје потврду.

Сагласно наведеним законским и подзаконским одредбама, надлежни порески орган извршиће брисање из евиденције за ПДВ, по службеној дужности, а по спроведеном поступку, обвезника који је поднео евиденциону пријаву у складу са одредбом члана 38. став 1. Закона, а који је обављао делатност у току целе календарске године у којој се евидентирао за обавезу плаћања ПДВ и у истом периоду остварио укупан промет добара и услуга мањи од 2.000.000 динара, при чему Министарство финансија напомиње да се у укупан промет добара и услуга на основу којег надлежни порески орган врши брисање из евиденције за ПДВ урачунава промет остварен у току целе календарске године (пре и после евидентирања за обавезу плаћања ПДВ).

25. Порески третман судске или вансудске продаје предмета заложног права – моторног возила

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-590/2010-04 од 10.2.2011. 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.

Према 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 одредбама члана 2. ст. 1. и 2. Закона о заложном праву на покретним стварима уписаним у регистар („Сл. гласник РС“, бр. 57/03, 61/05 и 64/06, у даљем тексту: Закон о заложном праву), уговором о залози обавезује се залогодавац према повериоцу да му пружи обезбеђење за његово потраживање тако што ће се повериочево право на ствари залогодавца уписати у регистар заложног права (у даљем тексту: Регистар залог), при чему залогодавац може бити дужник или треће лице.

Уговором о залози уређују се права и обавезе залогодавца и повериоца (став 3. истог члана Закона о заложном праву).

Према одредбама члана 3. Закона о заложном праву, уговор о залози садржи нарочито: дан закључења, име и презиме или фирму, пребивалиште или боравиште, односно седиште повериоца и залогодавца, као и дужника ако су то различита лица, предмет заложног права са потребним обележјима и податке о потраживању које се обезбеђује заложним правом. Уговор о залози закључује се у писменој форми.

Одредбом члана 4. став 1. Закона о заложном праву прописано је да поверилац стиче заложно право уписом у Регистар залог, осим ако није друкчије одређено законом.

Сагласно одредби члана 27. став 1. Закона о заложном праву, ако залогодавац има својство привредног субјекта (лице које се професионално бави привредном делатношћу) уговором о залози може се предвидети да заложни поверилац има право да предмет заложног права прода на вансудској јавној продаји ако његово потраживање не буде намирено у потпуности.

Ако предмет заложног права има тржишну или берзанску цену, уговором о залози може се предвидети да заложни поверилац има право да га прода по тој цени, или да га по тој цени задржи за себе (став 2. истог члана Закона о заложном праву).

Одредбом члана 27. став 5. Закона о заложном праву прописано је да ако предмет заложног права нема тржишну или берзанску цену, заложни поверилац га може продати на начин на који би то учинио разуман и пажљив човек, чувајући интересе дужника и залогодавца, када то није исто лице.

У тренутку доспелости потраживања, заложни поверилац и залогодавац се могу споразумети да ће предмет заложног права прећи у својину повериоца уместо исплате дуга или да ће поверилац моћи да га прода по одређеној цени или да га по тој цени задржи за себе (члан 28. став 4. Закона о заложном праву).

Према одредби члана 35. став 1. Закона о заложном праву, ако дужник не испуни своју обавезу о доспелости, заложни поверилац стиче право на државину по самом закону.

Ставом 2. истог члана Закона о заложном праву прописано је да у тренутку доспелости заложни поверилац стиче право да из вредности предмета заложног права намира своје главно потраживање, дужну камату и трошкове око остварења наплате потраживања.

Вишак цене добијен продајом изнад износа потраживања заложни поверилац је дужан исплатити залогодавцу без одлагања, а ако заложни поверилац у року од осам дана не исплати залогодавцу вишак цене добијен продајом изнад износа потраживања, плаћа залогодавцу прописану затезну камату (ст. 3. и 4. истог члана Закона о заложном праву).

Према одредби члана 43. став 1. Закона о заложном праву, после извршеног уписа почетка намирења у Регистар залогe, заложни поверилац може захтевати од суда одлуку да се предмет заложног права прода на јавној продаји или по текућој цени кад ствар има тржишну или берзанску цену.

Ако би трошкови јавне продаје били несразмерно велики према вредности предмета заложног права, суд може одлучити да га заложни поверилац прода по цени утврђеној проценом стручњака, или да га, ако хоће, задржи за себе по тој цени (став 2. истог члана Закона о заложном праву).

Према одредби члана 44. став 1. Закона о заложном праву, заложни поверилац може приступити вансудској продаји предмета заложног права по истеку рока од 30 дана од уписа почетка намирења у Регистар залогe.

Дужник може пуноважно испунити дуг у било које време пре продаје предмета заложног права, а у том року залогодавац може, иако није дужан, испунити обавезу дужника (ст. 2. и 3. истог члана Закона о заложном праву).

Сагласно одредби члана 50. став 1. Закона о заложном праву, савесно лице које купи предмет заложног права на судској или вансудској јавној продаји, стиче право својине без терета.

Према одредби става 2. истог члана Закона о заложном праву, право својине које је савесни купац стекао не може се оспоравати због евентуалних пропуста у поступку продаје.

Правила из ст. 1. и 2. овог члана примењују се и на продаје у поступку намирења, ако је лице купило предмет заложног права по тржишној или берзанској цени или по цени по којој би га продао разуман и пажљив човек, чувајући интересе дужника и залогодавца (члан 50. став 3. Закона о заложном праву).

У складу са наведеним одредбама Закона и Закона о заложном праву, код судске или вансудске продаје предмета заложног права – моторног возила сматра се да залогодавац врши промет добра – предмета заложног права купцу (а не заложном повериоцу). У том случају, ако је залогодавац лице које је обвезник ПДВ и ако се ради о промету моторног возила за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, обвезник ПДВ – залогодавац има обавезу да за овај промет обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом, као и да купцу моторног возила изда 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“, 105/04, 140/04 и 67/05). Међутим, ако обвезник ПДВ – залогодавац не изда рачун купцу моторног возила, мишљење Министарства финансија је да непоступање обвезника ПДВ –

залогадвца у складу са Законом не треба да представља основ за оспоравање права купца моторног возила да региструје предметно добро.

Поред тога, Министарство финансија напомиње да неиздавање рачуна за промет за који је Законом прописана обавеза издавања рачуна представља прекршај за који су одредбама члана 60. Закона прописане новчане казне.

26. Порески третман промета услуге дистрибуције рекламних флајера у поштанске сандучиће на територији Републике Србије који обвезник ПДВ врши лицу из иностранства

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00120/2011-04 од 10.2.2011. 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 своју делатност, а ако се промет обавља преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

У складу са наведеним законским одредбама, местом промета услуге дистрибуције рекламних флајера у поштанске сандучиће на територији Републике Србије, који обвезник ПДВ врши лицу из иностранства, сматра се место у којем пружалац услуге обавља своју делатност. За извршени промет услуге, обвезник ПДВ – пружалац услуге дужан је да обрачуна ПДВ по

општој стопи од 18% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

27. Издавање периодичних рачуна у случају када обвезник ПДВ континуирано пружа услуге другом обвезнику ПДВ у одређеном временском периоду, при чему је накнада за промет ових услуга уговорена у годишњем паушалном износу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2828/2010-04 од 8.2.2011. год.)

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

Обавеза издавања рачуна из става 1. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ (одредба члана 42. став 2. Закона).

Сагласно одредбама 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 авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о пореском ослобођењу.

Одредбом члана 7. 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) прописано је да порески обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 3. тачка 9) Закона.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, рачун који издаје обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ за опорезиви промет добара и услуга мора да садржи податке о називу, адреси и ПИБ-у издаваоца рачуна, месту и датуму издавања и редном броју рачуна, називу, адреси и ПИБ-у примаоца рачуна, врсти и количини испоручених добара или врсти и обиму услуга, датуму промета добара и услуга и висини авансних плаћања, износу основице, пореској стопи која се примењује и износу ПДВ који је обрачунат на основицу.

Када обвезник ПДВ за континуирано пружање услуга другом обвезнику ПДВ у одређеном временском периоду који је предвиђен уговором на основу којег се пружају предметне услуге (нпр. финансијске, маркетиншке, информатичке и др) издаје периодичне рачуне сходно члану 15. Закона, при чему је накнада за промет ових услуга уговорена у годишњем паушалном износу, податак о обиму услуга може се исказати као податак о временском периоду у којем су пружене услуге, док се податак о врсти услуга може исказати као податак о одредби уговора у којој су наведене врсте услуга које се пружају. Министарство финансија напомиње да код континуираног пружања услуга обвезник ПДВ – пружалац услуга није дужан да води евиденцију о појединачно пруженим услугама.

Поред тога, Министарство финансија указује да пореска обавеза за промет услуга, у складу са одредбама члана 16. тач. 1) и 2) Закона, настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи – промет услуга или наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета услуга. С тим у вези, ако обвезник

ПДВ који континуирано пружа услуге на основу закљученог уговора којим је предвиђено плаћање накнаде за те услуге у годишњем паушалном износу наплати накнаду или део накнаде пре извршеног промета услуга, обвезник ПДВ – пружалац услуга дужан је да обрачуна ПДВ по том основу, да изда рачун који садржи податке прописане одредбама члана 12. став 1. Правилника, као и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

28. Порески третман инвестиционог улагања у пословни простор који је у власништву закуподавца, а који врши обвезник ПДВ – купац, као и порески третман промета услуге давања у подзакуп закупљеног пословног простора који врши обвезник ПДВ – купац

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3536/2010-04 од 2.2.2011. 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.

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 наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ – купац врши инвестиционо улагање у пословни простор који је у власништву закуподавца, у конкретном случају реконструкцију и адаптацију предметног пословног простора, тако што закључи уговор са извођачем радова и изврши пријем радова изведених у оквиру реконструкције и адаптације пословног простора, у том случају купац врши закуподавцу промет услуге за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са

Законом. Обвезник ПДВ – закупач има право да ПДВ обрачунат од стране извођача радова за промет добара и услуга који му је извршен у оквиру реконструкције и адаптације објекта одбије као претходни порез уз испуњење Законом прописаних услова. Када обвезник ПДВ – закупач пословног простора врши промет услуге давања у подзакуп закупљеног пословног простора, реч је о промету услуге за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Ако обвезник ПДВ – закупач потражује од подзакупа трошкове реконструкције и адаптације пословног простора које је имао по основу инвестиционог улагања у пословни простор закуподавца, а под условом да тај новчани износ у суштини представља накнаду или део накнаде за промет услуге давања у подзакуп пословног простора, у том случају основица за обрачунавање ПДВ за промет услуге давања у подзакуп пословног простора садржи и новчани износ који обвезник ПДВ – закупач потражује на име покрића трошкова реконструкције и адаптације пословног простора, без ПДВ. Обвезник ПДВ – подзакупац има право да ПДВ обрачунат од стране обвезника ПДВ – закупача за промет услуге давања у подзакуп пословног простора одбије као претходни порез у складу са Законом.

Министарство финансија напомиње да чињенично стење од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација.

29. Пореска стопа по којој се опорезује увоз свежег кокосових ораха, осушеног кокосових ораха, као и осушеног и исецканог меса кокосовог ораха

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-89/2011-04 од 2.2.2011. 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.

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 2) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се, између осталог, промет и увоз свежег, расхлађеног и смрзнутог воћа.

У складу са наведеним законским одредбама, на промет свежег кокосовог ораха ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 8%. Такође, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се и увоз свежег кокосовог ораха, под условом да је предметно добро, сходно одредби члана 10. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05 и 63/07), у истоветном називу разврстано, односно обухваћено прописом којим се уређује царинска тарифа.

На промет и увоз осушеног кокосових ораха, као и осушеног и исецканог меса кокосовог ораха, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18%.

Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

30 Порески третман промета услуга економске пропаганде који врши обвезник ПДВ лицу које се бави прометом услуга

**осигурања, а то лице – друштво за осигурање том обвезнику ПДВ
заузврат врши промет услуга осигурања**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3747/2010-04 од 1.2.2011. 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.

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 става 3. тачка 4) истог члана Закона, прометом услуга сматра се и размена добара за друга добра или услуге.

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет услуга економске пропаганде лицу које се бави прометом услуга осигурања, а то лице – друштво за осигурање обвезнику ПДВ заузврат врши промет услуга осигурања, сматра се да су извршена два промета услуга, тј. размена услуга за друге услуге. У том случају, на промет услуга економске пропаганде, који обвезник ПДВ врши друштву за осигурање, ПДВ се обрачунава по општој стопи ПДВ од 18% на основицу коју, у складу са одредбом члана 17. став 4. Закона, чини тржишна вредност услуга осигурања чији промет друштво за осигурање заузврат врши обвезнику ПДВ – пружаоцу услуга

економске пропаганде на дан промета услуга осигурања, а у коју није укључен ПДВ. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

Пореска обавеза за промет услуга економске пропаганде, у конкретном случају, настаје даном када је, у смислу одредаба члана 15. Закона, извршен промет предметних услуга, независно од тога када је обвезник ПДВ – пружалац услуга економске пропаганде примио услуге осигурања које представљају накнаду или део накнаде за тај промет (пре или после извршеног промета услуга економске пропаганде). Министарство финансија напомиње да када се за промет услуга економске пропаганде не остварује накнада у новцу, већ искључиво у услугама осигурања, пореска обавеза настаје на дан промета услуга економске пропаганде. Наиме, када се накнада за промет услуга наплаћује искључиво у другим услугама, у том случају не примењује се одредба члана 16. тачка 2) Закона.

На промет услуга осигурања, у складу са одредбом члана 25. став 2. тачка 1) Закона, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

31 Настанак обавезе обрачунавања и плаћања ПДВ у случају промета добара који врши обвезник ПДВ – продавац тако што на основу уговора о купопродаји изврши пренос права располагања на тим добрима примаоцу, при чему предметна добра остају у складишту продавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3208/2010-04 од 1.2.2011. 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.

Сагласно одредби члана 14. став 1. тачка 1) Закона, промет добара настаје даном отпочињања слања или превоза добара примаоцу или трећем лицу, по његовом налогу, ако добра шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, по њиховом налогу.

Према одредби става 1. тачка 3) истог члана Закона, промет добара настаје даном преноса права располагања на добрима примаоцу, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза.

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ изврши промет добара тако што на основу уговора о купопродаји изврши пренос права располагања на тим добрима примаоцу, при чему предметна добра, на основу уговора о складиштењу, остају на складишту обвезника ПДВ – продавца, обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ настаје даном преноса права располагања на предметним добрима примаоцу добара. Поред тога, обвезник ПДВ – продавац добара који, након извршеног промета добара, пружа купцу услугу складиштења предметних добара, има обавезу да по основу промета услуге складиштења обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом. Министарство финансија напомиње да складиштење купљених добара у складишту продавца, на основу закљученог уговора о

складиштењу, не представља пренос права располагања на предметним добрима складиштару.

Поред тога, Министарство финансија указује да чињенично стење од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација.

32. Пореска основица код промета услуга издавања дозвола за привредни и рекреативни риболов који врши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-77/2011-04 од 28.1.2011. 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, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

Према одредби члана 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 са одредбама члана 17. став 2. 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.

Према одредбама става 3. истог члана Закона, основица не садржи:

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

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

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ издаје дозволе за привредни и рекреативни риболов, ради се о промету услуге за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом, с обзиром да за предметни промет није прописано пореско ослобођење. У том случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини укупан износ накнаде, без ПДВ, коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за издавање дозвола за привредни и рекреативни риболов. Поред тога, Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ нема право да основицу за обрачунавање умањи за износ који плаћа на име накнаде за коришћење уступљеног рибарског подручја.

33. Порески третман промета добара и услуга, као и увоза добара који се врши у оквиру спровођења програма пружања помоћи избеглицима и интерно расељеним лицима у Србији за 2010. годину, а које преко имплементационих партнера спроводи Високи комесаријат УН за избеглице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-33/2011-04 од 27.1.2011. год)

Сагласно одредби члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), ПДВ се 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.

Конвенцијом о привилегијама и имунитетима Организације Уједињених нација („Сл. лист ФНРЈ“, бр. 20/50), у члану 2. одељак 7, прописано је да ће Организација Уједињених нација, њена потраживања, приходи и друга имовина бити:

а) ослобођени сваког непосредног пореза. Подразумева се, међутим, да Организација не може да тражи ослобођење од дажбина које не би прекорачиле обичне наплате за јавне службе;

б) ослобођени свих царина, као и свих увозних и извозних забрана и ограничења у погледу предмета увезених или извезених од стране Организације Уједињених нација за њену службену употребу. Подразумева се, међутим, да предмети увезени без наплате царина неће бити продати на територији земље у коју су увезени, изузев под условима које је прихватила Влада те земље;

ц) ослобођени свих увозних и извозних забрана и ограничења у погледу њених публикација.

У одељку 8. истог члана Конвенције о привилегијама и имунитетима Организације Уједињених нација прописано је да, мада Организација Уједињених нација у принципу не тражи ослобођење од трошарине и такса на промет, које су урачунате у цену покретних или непокретних добара, ипак, када Организација за своју службену употребу врши знатне набавке у чију су цену урачунате дажбине и таксе те врсте, чланице ће, кад год им то буде могуће, предузимати сходне административне мере у циљу ослобођења или повраћаја износа тих дажбина и такса.

Сходно наведеном, на промет добара и услуга, као и увоз добара који се врши у оквиру спровођења програма пружања помоћи избеглицима и интерно расељеним лицима у Србији за 2010. годину, а које преко партнера за имплементацију (Правни факултет из Београда и Друштво за заштиту и унапређење

менталног здравља деце и омладине) спроводи Високи комесаријат за избеглице Уједињених нација, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

Наведено пореско ослобођење остварује се по процедури прописаној одредбама чл. 21а–21в 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, 63/07 и 99/10) и одредбама чл. 8. и 9. Правилника о изменама и допунама Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 68/05).

34. Порески третман промета услуге санације пута, који је једним делом у насељу, који врши обвезник ПДВ, као и право на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ који врши промет услуге одржавања пута који прими рачун претходног учесника у промету, са обрачунатим ПДВ, за промет услуге санације тог пута

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00024/2011-04 од 26.1.2011. год.)

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 12) Закона, по посебној стопи ПДВ од 8% опорезује се промет комуналних услуга.

Сагласно одредби члана 12. тачка 7) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04, 1.40/04, 65/05 и

63/07, у даљем тексту: Правилник), комуналним услугама, у смислу члана 23. став 2. тачка 12) Закона, а у складу са законом којим се уређују комуналне делатности, сматрају се одржавање улица, путева и других јавних површина и јавне расвете у градовима и другим насељима.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 7) Закона о комуналним делатностима („Сл. гласник РС“, бр. 16/97 и 42/98), одржавање улица, путева и других јавних површина у градовима и другим насељима је поправка, реконструкција, модернизација и извођење других радова на одржавању улица и саобраћајница, јавних површина (тргова, платоа и сл), хоризонталне и вертикалне саобраћајне сигнализације и јавне расвете.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет услуге санације пута који је једним делом у насељу, за промет дела предметне услуге који се односи на санацију пута у насељу обрачунава ПДВ по посебној стопи ПДВ од 8%, док за промет дела услуге који се односи на санацију пута ван насеља обрачунава ПДВ по општој стопи ПДВ од 18%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

• 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 даје 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, а уз испуњење прописаних услова, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну (који је издат у складу са Законом) претходног учесника у промету, такође обвезника ПДВ, одбије као претходни порез ако набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза – опорезив промет, промет за који у складу са чланом 24. овог 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. Ако наведени услови нису испуњени, обвезник ПДВ нема право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету одбије као претходни порез. С тим у вези, када обвезник ПДВ који, између

осталог, врши промет услуге одржавања пута, прими рачун обвезника ПДВ – претходног учесника у промету за промет услуге санације тог пута, у којем је исказан обрачунати ПДВ по пореској стопи од 8%, при чему је предметни пут делом у насељу (што значи да се промет услуге санације пута делом опорезује по посебној стопи ПДВ од 8%, а делом по општој стопи ПДВ од 18%), према мишљењу Министарства финансија обвезник ПДВ – прималац услуге санације пута, у конкретном случају, нема право на одбитак ПДВ по том основу, с обзиром да за остваривање овог права нису испуњени сви услови прописани Законом.

35. а) Порески третман промета добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију ако страном лице уз испоруку добара примаоцу врши и промет услуга

б) Порески третман промета услуга посредовања код промета добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију, као и добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у неку другу земљу

в) Порески третман промета услуга посредовања код промета инжењерских услуга који обвезник ПДВ врши страном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-69/2011-04 од 26.1.2011. год)

а) 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.

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. Закона).

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

У складу са наведеним законским одредбама, местом промета добара која страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште или боравиште (у даљем тексту: страно лице) испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију, као и добара која страно лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у неку другу земљу, сматра се иностранство, што значи да се овај промет добара не сматра предметом опорезивања ПДВ. Ако страно лице уз испоруку добара примаоцу врши и промет услуга (нпр. услуге пуштања у рад испоручене опреме), при чему је за овај промет уговорена јединствена накнада, сматра се да је извршен само промет добара.

На увоз добара у Републику Србију, сагласно члану 7. Закона, а која страно лице испоручује из иностранства купцима на територију Републике Србије, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

б) 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 сматра се место пословне јединице.

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

Сагласно наведеним законским одредбама, на промет услуга посредовања код промета добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у Републику Србију, као и добара која страном лице испоручује примаоцу тих добара из иностранства у неку другу земљу (без обзира да ли се уз промет добара врши и споредно пружање услуга), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, имајући у виду да се местом промета услуга посредовања у овом случају сматра место промета добара који је предмет посредовања, тј. иностранство.

в) Одредбама члана 12. став 3. тачка 4. подтач. (7) и (11) 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, као и услугама посредовања приликом пружања услуга из подтач. (1)–(10) ове тачке.

У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ страном лицу врши промет услуга посредовања код промета инжењерских услуга, у том случају на накнаду за промет ових услуга не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, имајући у виду да се местом промета услуга посредовања код промета инжењерских услуга сматра место примаоца услуга посредовања – у конкретном случају иностранство.

• Министарство финансија напомиње да обвезник ПДВ који врши промет услуга посредовања чијим местом опорезивања се сматра иностранство, има право на одбитак претходног пореза по том основу, у складу са одредбама члана 28. Закона. Накнада за

промет ових услуга не исказује се у пореској пријави пореза на додату вредност (Образац ПППДВ) и не урачунава се у укупан промет добара и услуга обвезника ПДВ – пружаоца предметних услуга.

36. Порески третман накнаде коју остварује обвезник ПДВ од банке по основу пружања услуга посредовања код кредитних послова у смислу проналажења клијената са којима банка закључује уговоре о кредиту

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-25/2011-04 од 26.1.2011. 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).

Ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга (члан 5. став 6. Закона).

Чланом 25. став 1. тачка 3) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа у промету новца и капитала, и то код кредитних послова, укључујући посредовање, као и новчаних позајмица.

Сходно наведеном, обвезник ПДВ који остварује накнаду од банке по основу пружања услуга посредовања код кредитних послова у смислу проналажења клијената са којима банка закључује уговоре о кредиту, а у оквиру којег промовише банкарске производе и пружа помоћ потенцијалним клијентима при прикупљању документације потребне за одобравање кредита,

нема обавезу да на тако остварену накнаду обрачуна и плати ПДВ, али ни право на одбитак претходног пореза по том основу.

Промет услуга слања на активирање административних забрана послодавцима у име и за рачун пословне банке, који обвезник ПДВ врши пословној банци, опорезује се ПДВ у складу са Законом. По основу промета предметних услуга обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

37. Порески третман промета услуга анализе сакупљених и обрађених података из јавно доступних информација који врши обвезник ПДВ страном лицу, као и промета услуга обраде података и уступања информација који страном лице пружа обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2477/2010-04 од 26.1.2011. 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.

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.

Одредбама члана 10. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је да је порески дужник, у смислу овог закона, порески пуномоћник кога одреди страном лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, а које обавља промет добара и услуга у Републици, односно прималац добара и услуга, ако страном лице не одреди пореског пуномоћника.

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 сматра се место пословне јединице.

Одредбом члана 12. став 3. тачка 4. подтачка (8) 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 обраде података и уступања информација.

- У складу са наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ страном лицу врши промет услуга анализе сакупљених и обрађених података из јавно доступних информација, која се доставља страном лицу у виду извештаја, при чему се анализа података врши и у оквиру организованих радионица, реч је о услугама обраде података и уступања информација чије је место промета иностранство. У овом случају, за промет предметних услуга обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ, а има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом. Накнада за промет ових услуга не исказује се у пореској пријави пореза на додату вредност (Образац ПППДВ) и не урачунава се у укупан промет добара и услуга обвезника ПДВ – пружаоца предметних услуга.

- Када обвезник ПДВ ангажује страном лице, тј. лице које на територији Републике нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, за пружање услуга обраде података и уступање информација, а под условом да страном лице – пружалац услуга није одредило пореског пуномоћника у Републици, у том случају обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, као порески дужник, има прималац услуга. Поред тога, обвезник ПДВ – прималац услуга има право да ПДВ обрачуна на накнаду за промет услуга страног лица одбије као претходни порез, у складу са одредбом члана 28. став 5. Закона.

- Промет услуга уступања информација о прикупљеним подацима, који врши обвезник ПДВ лицу са територије Републике, опорезује се ПДВ у складу са Законом.

38. Порески третман уговора о изградњи водоводне мреже закљученог између републичког органа као наручиоца, органа локалне самоуправе као корисника и обвезника ПДВ – привредног друштва као извођача радова

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3123/2010-04 од 25.1.2011. 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.

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

У складу са наведеним законским одредбама, а у конкретном случају, када је уговором о изградњи водоводне мреже закљученим између републичког органа као наручиоца (који финансира изградњу водоводне мреже), органа локалне

самоуправе као корисника и обвезника ПДВ – привредног друштва као извођача радова уговорено да ће обвезник ПДВ – извођач радова испостављати рачуне по основу изградње водоводне мреже републичком органу – наручиоцу, при чему решење о одобрењу изградње предметног објекта гласи на јавно комунално предузеће које није уговорна страна у уговору о изградњи водоводне мреже, обвезник ПДВ – извођач радова обрачунава ПДВ за извршени промет, за тај промет републичком органу – наручиоцу издаје рачун или други документ који служи као рачун у коме исказује обрачунати ПДВ и плаћа ПДВ, у складу са Законом.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Порески третман примања физичких лица која се остварују по основу привремених и повремених послова, уговора о делу и осталих накнада, са становишта признавања у пореском билансу обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00017/2011-04 од 28.2.2011. год.)

У складу са одредбом члана 9. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода.

Према прописима о раду, зарадом се сматрају сва примања запослених из радног односа, осим накнада трошкова запосленог у вези са радом (за долазак и одлазак са рада, за време проведено на службеном путу у земљи и сл), при чему запослени (у смислу прописа о раду) јесте физичко лице које је у радном односу код послодавца.

Под трошковима зарада (који се у складу са чланом 9. Закона признају у пореском билансу обвезника) сматрају се трошкови зарада и накнада зарада које садрже порез и доприносе који се плаћају на терет запосленог, а које обвезник, у складу са чланом 40. 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 ... 4/10) исказује на

рачуну 520 – Трошкови зарада и накнада зарада (брutto), укључујући и трошкове доприноса за обавезно социјално осигурање (на зараде и накнаде зарада) обрачунате на терет послодавца. Имајући у виду да се у смислу закона који уређује опорезивање дохотка грађана под зарадом сматрају (осим зараде дефинисане прописима о раду) и уговорена накнада и друга примања која се остварују обављањем привремених и повремених послова (на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања) – члан 13. став 2. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01 ... 18/10), мишљење Министарства финансија је да се наведена примања физичких лица (која се остварују по основу привремених и повремених послова) сматрају трошковима зарада у смислу члана 9. Закона, па се, с тим у вези, признају као расход у пореском билансу обвезника у износу обрачунатом на терет пословних расхода.

У случају када обвезник по основу уговора о обављању послова ван радног односа (нпр. уговор о делу) закљученог са физичким лицем, има обавезу да (том) физичком лицу исплату уговорену накнаду (која у себи садржи и порез и доприносе који се плаћају сходно прописима о порезу на доходак грађана, односно прописима који уређују доприносе за обавезно социјално осигурање, и са становишта тих прописа представљају обавезу примаоца прихода – физичког лица), та накнада, заједно са припадајућим порезом и доприносима, признаје се као расход обвезника у пореском периоду у којем је обрачуната, имајући у виду да се, сагласно члану 7. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања. С тим у вези, и у случају када обвезник исплаћује физичком лицу остале накнаде, нпр. по основу

закупа, које, сагласно прописима о порезу на доходак грађана, садрже у себи одговарајући порез, те накнаде, укључујући и припадајући порез, признају се као расход обвезника у пореском периоду у којем су обрачунате.

Овим мишљењем замењује се Мишљење број 413-00-00017/2011-04 од 31. јануара 2011. године.

2. Да ли порески биланс обвезника – Термоелектране Никола Тесла мора да се коригује применом правила о трансферним ценама у случају када обвезник од свог дужника – Јавног предузећа „Електропривреда Србије“, чије је зависно правно лице, потражује затезне камате?

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-07-00286/2010-04 од 17.2.2011. год.)

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник – Термоелектране Никола Тесла д.о.о. је зависно правно лице Јавног предузећа „Електропривреда Србије“ (даље: ЈП ЕПС) и своје учинке – произведену електричну енергију трансферише матичном правном лицу – трговцу електричне енергије на велико, које електричну енергију (даље) трансферише другим зависним правним лицима (у оквиру групе ЕПС). Проблеми изазвани повећањем опште неликвидности правних и физичких лица (купаца електричне енергије) негативно су се одразили на наплату потраживања, а што је имало утицаја и на наплату потраживања коју обвезник има према свом дужнику (ЈП ЕПС).

С тим у вези, а како произилази из усменог контакта са представницима подносиоца захтева, дужник је (због неизмирене новчане обавезе за испоручену електричну енергију) дужан да, поред главнице, свом повериоцу (Термоелектране Никола Тесла) плати и затезну камату (у складу са законом којим се уређују облигациони односи).

Камата, која по својој суштини представља затезну камату (сходно закону који уређује облигационе односе), а коју обвезник (Термоелектране Никола Тесла) потражује од свог дужника – повезаног правног лица, према мишљењу Министарства финансија, а у смислу Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10) није предмет корекције прихода (у пореском билансу обвезника) применом правила о трансферним ценама.

Министарство финансија напомиње да се примена правила о трансферним ценама примењује у случају трансакција средствима или стварања обавезе међу повезаним лицима (промет добара и услуга, укључујући и камату по основу кредита, односно зајмова међу повезаним лицима).

У сваком конкретном случају, Пореска управа у поступку пореске контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и других исправа и доказа), у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација, које су од значаја за утврђивање пореске обавезе.

3. Износ камате код дуга према повезаном лицу који може бити признат у пореском билансу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00023/2011-04 од 17.2.2011. год.)

У смислу одредбе члана 62. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из члана 59. овог закона, пореском обвезнику се признаје као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на кредит, односно зајам добијен од повезаног лица у износу до висине четвороструке (за банке десетоструке) вредности обвезниковог сопственог капитала.

Ограничење камате код дуга према повезаном лицу утврђује се у Обрасцу ОК који је прописан Правилником 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, даљем тексту: Правилник).

Сопствени капитал, који у смислу Закона, одговара разлици између активе на основу које обвезник остварује приход и дугова са њом повезаних, с тим што су и актива и дугови упросечени за стање на дан 1. јануара и 31. децембра текуће године, утврђује се на начин прописан Правилником. Тако утврђени сопствени капитал исказује се на редном броју 7. Обрасца ОК, док се на редном броју 8. тог обрасца исказује стање кредита, односно зајмова упросечено на дневном нивоу (на начин прописан Правилником). Стављањем у однос четвороструке, односно десетоструке вредности обвезниковог сопственог капитала (са редног броја 9. Обрасца ОК) и упросеченог стања кредита, односно зајмова (са редног броја 8. Обрасца ОК) добија се коефицијент којим се (само уколико је мањи од 1) множи износ укупно обрачунате камате и припадајућих трошкова које обвезник има према повезаном лицу (исказане на редном броју 11. Обрасца ОК), а тако утврђени износ камате и припадајућих трошкова (који може бити признат у пореском билансу), исказује се на редном броју 12. Обрасца ОК.

Међутим, у случају када је вредност четвороструке, односно десетоструке вредности обвезниковог сопственог капитала (са редног броја 9. Обрасца ОК) већи од упросеченог стања кредита, односно зајмова (са редног броја 8. Обрасца ОК), у том случају не постоји утањена капитализација, па с тим у вези нема потребе за ограничењем камате, у смислу признавања расхода камата у пореском билансу. Према томе, у случају када је коефицијент (са редног броја 10. Обрасца ОК) једнак или већи од 1, износ камате и припадајућих трошкова са редног броја 11. Обрасца ОК (који могу бити признати као расход у пореском билансу) исказују се и на редном броју 12. тог обрасца. У том

случају, на редном броју 37. Обрасца ПБ 1 (прописаног Правилником) исказује се податак о укупном износу камате и припадајућих трошкова (са редног броја 12. Обрасца ОК), на редном броју 39. Обрасца ПБ 1 исказује се податак о укупно обрачунатој камати који одговара износу са редног броја 11. Обрасца ОК, умањеном за износ припадајућих трошкова, а на редном броју 40. Обрасца ПБ 1 исказује се укупан износ камате која би била обрачуната по тржишним условима и то: на зајам, односно кредит у динарима применом просечне пондерисане референтне каматне стопе која (за 2010. годину) износи 8,97%; на зајам, односно кредит у еврима, применом просечно пондерисане каматне стопе која (за 2010. годину) износи 3,42% и на зајам, односно кредит у швајцарским францима, применом просечно пондерисане каматне стопе која (за 2010. годину) износи 1,68%.

4. Порески третман накнаде по основу уступљеног права приказивања ТВ емисија односно кинематографских филмова коју резидентни обвезник исплаћује нерезидентном обвезнику

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3252/2010-04 од 11.2.2011. 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.

Законом којим се уређују ауторско право и права сродна ауторском праву прописано је да се сродним правима сматрају, између осталог, права произвођача видеограма (право филмског продуцента) и права произвођача емисија.

Према томе, у случају када резидентни обвезник исплаћује нерезидентном правном лицу (произвођачу видеограма и емисија) накнаду по основу (уступљеног) права приказивања ТВ емисија односно кинематографских филмова (на територији Републике, односно на територији друге државе), та накнада има карактер ауторске накнаде, која се опорезује порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. Закона по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

5. Да ли обвезник губи право на пренос неискоришћеног дела пореског кредита из члана 48а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезникова делатност, у току трајања периода у којем обвезник има наведено право, доношењем нових прописа који уређују класификацију делатности, измештена?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-00286/2010-04 од 9.2.2011. год.)

Према члану 48а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), обвезнику се признаје право на порески кредит у висини од 80% улагања извршеног у тој години у основна средства у сопственом власништву за обављање делатности, под условом да је, у складу са

законом којим се уређује класификација делатности и регистар јединица разврставања, разврстан у једну од делатности наведених у ставу 1. овог члана, при чему се обвезнику (који је разврстан у смислу става 1. овог члана) признаје право на порески кредит за све делатности из става 1. овог члана које су уписане у његов оснивачки акт, односно наведене у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља,

Порески кредит признаје се без ограничења у односу на обрачунати порез у години у којој је извршено улагање и у наредних десет година у које се може пренети неискоришћени део пореског кредита (члан 48а став 3. Закона).

Порески обвезник, који је, према прописима којима се уређује регистрација привредних субјеката, као претежну делатност регистровао делатност која је наведена у члану 48а став 1. Закона и то 01 – пољопривреда (у конкретном случају, подгрупа 01412 – Уређење и одржавање паркова и зелених и рекреационих површина), остварио је право на порески кредит по основу улагања извршених у основна средства у складу са чланом 48а Закона, при чему је део пореског кредита (који се може пренети у наредних десет година) остао неискоришћен.

С тим у вези, у случају када је у току трајања периода у којем је обвезник имао право на пренос неискоришћеног дела пореског кредита (у складу са чланом 48а став 3. Закона), доношењем нових прописа (који уређују класификацију делатности), подгрупа 01412 – Уређење и одржавање паркова и зелених и рекреационих површина, измештена из делатности 01 – пољопривреда у делатност која није наведена у ставу 1. члана 48а Закона, Министарство финансија сматра да обвезник (у том случају) не губи право на пренос неискоришћеног дела пореског кредита који је остварио у периоду када је, према позитивним прописима (који регулишу класификацију делатности), био разврстан према делатности коју претежно обавља у делатност 01 – пољопривреда, а која је наведена у ставу 1. члана 48а Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа пореза на имовину на право својине на пољопривредном земљишту које власник не може да користи јер нема директан пут нити службеност пролаза до тог земљишта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00081//2011-04 од 22.2.2011. год)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право 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.

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 (члан 4. став 1. Закона).

Према томе, порез на имовину на право својине на пољопривредном земљишту се плаћа, осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

Законом није прописано право на ослобођење од пореза на имовину које за предмет опорезивања има пољопривредно земљиште из разлога што не постоји пут, односно службеност пролаза до тог земљишта.

2. Пореска обавеза пореза на имовину на права на непокретности у случају смрти физичког лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03276//2010-04 од 17.2.2011. год)

Према одредби члана 4. ст. 1, 2. и 4. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на имовину на права из члана 2. Закона је правно и физичко лице које је ималац тих права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије. Ако више правних или физичких лица остварује једно од права из члана 2. Закона на истој непокретности, порески обвезник је свако од њих, сразмерно свом уделу. Када је ималац права на непокретности из члана 2. Закона непознат или није одређен, обвезник пореза на имовину је корисник непокретности.

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 19. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ...

и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), испуњење пореске обавезе састоји се у плаћању, о доспелости, дугованог износа пореза. Пореску обавезу испуњава непосредно порески обвезник, осим у случају када је тим законом или другим пореским законом прописано да је друго лице одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника.

Одредбом члана 22. став 1. ЗПППА, прописано је да 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 ни један од наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује (члан 22. став 2. ЗПППА).

Одредбом члана 55. став 3. ЗПППА прописано је да ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, пореско решење о утврђивању пореза донеће се на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле.

Према одредби члана 212. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95 и 101/03, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), заоставштина прелази по сили закона на оставиочеве наследнике у тренутку његове смрти.

Наследник одговара за оставиочеве дугове до висине вредности наслеђене имовине (члан 222. Закона о наслеђивању). Наследник који се одрекао наслеђа не одговара за оставиочеве дугове (члан 223. Закона о наслеђивању). 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 (члан 224. Закона о наслеђивању).

Према томе, с обзиром да у моменту смрти физичког лица – имаоца права из члана 2. Закона као обвезника пореза на имовину, то лице престаје да буде носилац права и обавеза, порез

на имовину не може се утврдити преминулом лицу, а утврђени ненаплаћени порез се, природно, не може наплатити од тог лица.

Имајући у виду да у моменту смрти физичког лица – имаоца права из члана 2. Закона није расправљена његова заоставштина, нити је ико од лица позваних на наследство оглашен његовим наследником, сходно члану 4. став 4. Закона, од дана његове смрти до дана правоснажности решења о наслеђивању његове заоставштине, обвезник пореза на имовину на права на непокретности преминулог обвезника је корисник тих непокретности. За непокретности које се не користе (тј. након смрти имаоца права из члана 2. Закона до оглашавања наследника правоснажним решењем о наслеђивању немају корисника), пореска обавеза на имовину за тај период утврдиће се наследницима.

То значи да је корисник непокретности, као порески обвезник, дужан да у року од десет дана од дана смрти физичког лица – имаоца права из члана 2. Закона, пријави коришћење његових непокретности – јединици локалне самоуправе на чијој територији се те непокретности налазе. У том случају се пореска обавеза (од смрти имаоца права до истека календарске године, као и за наредне календарске године до настанка пореске обавезе његовог наследника, односно Републике Србије) утврђује кориснику непокретности, као пореском обвезнику и наплаћује од њега као његова обавеза, независно од тога да ли ће то лице бити позвано на наследство иза оставиоца и да ли ће га се прихватити.

Наследник који је правоснажним решењем о наслеђивању стекао право из члана 2. Закона на непокретности и на тај начин постао обвезник пореза на имовину, дужан је да надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази, поднесе пореску пријаву у року од десет дана од дана стицања права.

Ако наследник права из члана 2. Закона на непокретности, као порески обвезник, не поднесе пореску пријаву, или ако неки од наследника тих права поднесу, а неки не поднесу пореску пријаву,

надлежни орган јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази овлашћен је да утврди пореску обавезу и обвезницима који пореску пријаву нису поднели.

Како сва права преминулог физичког лица – обвезника пореза на имовину која су подобна за наслеђивање прелазе на наследнике, па и одређена права на непокретности која су опорезива порезом на имовину, неизмирену обавезу по основу пореза на имовину (укључујући и споредна пореска давања по том основу) преминулог обвезника испуњавају његови наследници (било да је реч о законским или о тестаменталним наследницима), у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства. Обим одговорности сваког појединог наследника за обавезе по основу пореза на имовину оставиоца цени се према вредности коју је заоставштина имала у моменту прихватања наследства. Сва каснија увећања или умањења вредности заоставштине не утичу на обим наследникове одговорности за порески дуг. Одговорност наследника вредносно је ограничена (до висине вредности наслеђене имовине), али не и предметно – за испуњење пореске обавезе наследник одговара и наслеђеним стварима и правима, као и стварима и правима која су му припадала пре прихватања наследства.

Ако је иза обвезника – оставиоца, више лица оглашено наследницима и прихватило се наследства, та лица су дужна да испуне пореске обавезе оставиоца у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, независно од тога да ли је између њих извршена деоба наследничке заједнице, односно ако јесте – независно од тога које ствари и права су деобом поједини наследници стекли (непокретности, покретне ствари ...).

Према томе, наследници који наслеђем стекну права из члана 2. Закона на непокретности на територији Републике Србије постају обвезници пореза на имовину. Такође, сви наследници (и наследници који су наследили непокретности, и наследници који су наследили покретне ствари или права)

одговарају за оставиочеве дугове по основу пореза на имовину за све његове непокретности (не само за пореске дугове за непокретност коју је конкретни наследник наследио, већ за све оставиочеве дугове по основу пореза на имовину) до висине вредности наслеђене имовине. Ако корисник непокретности не буде оглашен наследником непокретности које користи, стицањем права из члана 2. Закона од стране наследника, престаје пореска обавеза корисника по основу пореза на имовину (што значи да је и настанак и престанак пореске обавезе потребно пријавити надлежној јединици локалне самоуправе). Подразумева се да на непокретности која није коришћена од смрти имаоца права из члана 2. Закона до правоснажности решења о наслеђивању, за дугове по основу пореза на имовину одговарају наследници.

Ако се ниједан од обвезникових – оставиочевих наследника не прихвати наследства, оставиочева пореска обавеза се отписује, сходно одредби члана 22. став 2. ЗПППА. Наиме, нема законског основа да се неизмирена обавеза обвезника – оставиоца по основу пореза на имовину наплати од лица које је позвано на његово наслеђе, а које се тог наследства није прихватило (није постало наследник).

Министарство финансија напомиње да ако оставилац нема других законских наследника – наслеђује Република Србија. Република Србија не може се одрећи наслеђа. Заоставштина коју Република Србија наследи постаје државна имовина (члан 21. Закона о наслеђивању).

Наследник који се одрекао наследства у корист неког од санаследника такође одговара за дугове оставиоца у висини свог наследног дела, с обзиром на то да није дао негативну наследничку изјаву, већ позитивну наследничку изјаву праћену уступањем наследног дела.

Порески обвезник и друга лица дужни су да, на захтев Пореске управе (што у случају утврђивања пореза на имовину значи и на захтев јединице локалне самоуправе) пруже све расположиве информације неопходне за утврђивање чињеничног

стања од значаја за опорезивање (члан 45. став 1. у вези са чланом 2а став 2. ЗПППА).

Неподношење пореске пријаве санкционисано је новчаном казном за прекршај, при чему надлежни орган јединице локалне самоуправе (у складу са чланом 2а став 2. ЗПППА) код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје има права и обавезе која по ЗПППА има Пореска управа.

Наплата пореза, било да се врши од пореског обвезника који је право из члана 2. Закона стекао наслеђем, било од пореског дужника (наследника који одговара за дуг оставиоца по основу пореза на имовину) врши се као редовна и као принудна наплата, у складу са ЗПППА.

3. Да ли постоје пореске обавезе и пореска ослобођења за употребљавана моторна возила, а посебно за возила која су била трајно регистрована, а која се од 1. јануара 2011. године региструју на период од једне године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00139//2011-04 од 16.2.2011. год)

Одредбом чл. 11. и 20, у вези са чланом 6. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 101/10), са применом од 1. јануара 2011. године, измењени су чл. 14. и 23. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09).

Према одредби члана 14. ст. 2, 3, 4. и 5. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: ЗПИ), порез на наслеђе и поклон плаћа се 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 мопеду, мотокултиватору, трактору и

радној машини, на употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Порез на поклон плаћа се и у случају преноса без накнаде имовине правног лица која је предмет опорезивања у складу са одредбама члана 14. ст. 1, 2. и 4. до 9. ЗПИ.

Употребљавано моторно возило, употребљавано пловило, односно употребљавани ваздухоплов, у смислу ЗПИ, јесте моторно возило, пловило, односно ваздухоплов које је најмање једанпут, у складу са прописима, било регистровано, уписано у прописани уписник, односно у регистар или евиденцију ваздухоплова, на територији Републике Србије.

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

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног.

Преносом уз накнаду, у смислу ЗПИ, 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. Замена моторног возила, односно пловила, односно ваздухоплова, извршена у гарантном року у складу са условима из гаранције, не сматра се преносом уз накнаду на који се порез на пренос апсолутних права плаћа, ако стране између којих се замена врши, поред моторног возила, односно пловила, односно ваздухоплова

који се замењују, не дају другој страни и доплату у новцу или накнаду у другом облику (члан 24а ЗПИ).

Према томе, од 1. јануара 2011. године се на пренос права својине на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, не плаћа порез на наслеђе и поклон, ни порез на пренос апсолутних права (с обзиром да тај пренос није предмет опорезивања наведеним пореским облицима). С тим у вези, за пренос права својине на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини не подноси се пореска пријава пореском органу.

На пренос права својине на возилу које се, према прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима, не сматра моторним возилом, не плаћа се порез на наслеђе и поклон, ни порез на пренос апсолутних права (с обзиром да тај пренос није предмет опорезивања наведеним пореским облицима).

На пренос права својине на моторном возилу које, у складу са прописима, ни једном није било регистровано на територији Републике Србије, не плаћају се ни порез на наслеђе и поклон, ни порез на пренос апсолутних права (независно од тога да ли је пренос права својине извршен пре прве регистрације конкретног моторног возила у Републици Србији или се према прописима Републике Србије регистрација конкретног возила не врши).

Такође, на пренос права својине на моторном возилу на који се плаћа порез на додату вредност у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07), не плаћају се ни порез на наслеђе и поклон, ни порез на пренос апсолутних права (па и у случају када је то возило било регистровано на територији Републике Србије).

На пренос без накнаде права својине на моторном возилу које је најмање једанпут било регистровано на територији Републике Србије, у складу са прописима који су важили у време

регистрације – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, плаћа се порез на наслеђе и поклон ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност, осим у случајевима за које одредбама члана 21. Закона прописано право на ослобођење од тог пореза.

На пренос уз накнаду права својине на моторном возилу које је најмање једанпут било регистровано на територији Републике Србије, у складу са прописима који су важили у време регистрације – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, плаћа се порез на пренос апсолутних права ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност, осим у случајевима:

– замене моторног возила, извршене у гарантном року у складу са условима из гаранције – ако стране између којих се замена врши, поред моторног возила које се замењује, не дају другој страни и доплату у новцу или накнаду у другом облику, или

– за које је одредбама члана 31. Закона прописано право на ослобођење од тог пореза.

Дакле, код преноса права својине на моторном возилу, на постојање пореске обавезе на наслеђе и поклон, односно на пренос апсолутних права, од утицаја је да ли је конкретно возило – моторно возило; врста моторног возила (имајући у виду да је пренос права својине на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини изузет из предмета опорезивања порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права); да ли је то моторно возило најмање једанпут регистровано у Републици Србији (независно од тога да ли се регистрација те врсте возила врши годишње или трајно, да ли је у моменту преноса права својине регистрација истекла или не); да ли се на том возилу преноси право својине или друго право; ако се преноси право својине – да ли тај пренос подлеже плаћању пореза на додату вредност и да ли се пренос врши уз накнаду или без накнаде и др.

4. Да ли је физичко лице у обавези да плати порез на пренос апсолутних права на право коришћења грађевинског земљишта које је на основу судског поравњања добио као накнаду за непокретност експроприсану 1986. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00071//2011-04 од 10.2.2011. год)

Одредбом члана 23. став 1. тачка 5) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду права коришћења грађевинског земљишта.

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

Преносом уз накнаду, у смислу Закона, не сматра се пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а став 1. Закона).

Сходно члану 25. ст. 2. и 5. Закона, у случају из члана 23. став 1. тачка 5) и члана 23. став 2. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице коме се даје на коришћење, односно у закуп грађевинско земљиште (члан 25. став 2. Закона). У случају из члана 24. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице на које се преноси апсолутно право.

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

Према томе, на пренос права коришћења грађевинског земљишта на име накнаде за експроприсану непокретност, порез

на пренос апсолутних права се плаћа, а обвезник пореза је лице коме се даје на коришћење грађевинско земљиште.

Министарство финансија напомиње да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон (члан 38а Закона).

Према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 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 успоставља постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

Дакле, у сваком конкретном случају, надлежни порески орган цени чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права.

5. Да ли је удружење грађана у обавези да плати порез на поклон на примљену имовину – донацију која служи искључиво за намене за које је удружење основано?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00058//2011-04 од 9.2.2011. год)

Према одредби члана 14. ст. 1, 2, 5. и 8. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09 и 101/10, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на права на непокретности из члана 2. став 1. тач. 1) до б) Закона које наследници, односно поклонопримци наслеђују, односно 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 мопеду, 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.

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

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из става 2. тог члана које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Према члану 15. ст. 1. и 2. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи или на поклон прими право из члана 14. став 1. Закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије. Обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. став 2. Закона је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 5а) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано.

Удружење јесте добровољна и невладина недобитна организација заснована на слободи удруживања више физичких или правних лица, основана ради остваривања и унапређења

одређеног заједничког или општег циља и интереса, који нису забрањени Уставом или законом (члан 2. став 1. Закона о удружењима – „Сл. гласник РС“, бр. 51/09). Према члану 26. став 1. тог закона, регистар удружења (у даљем тексту: Регистар) води Агенција за привредне регистре (у даљем тексту: Агенција), као поверени посао.

Остваривањем општекорисног циља сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе (члан 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама – „Сл. гласник РС“, бр. 88/10).

С обзиром на то да су новац, ствари и права из члана 14. став 2. Закона који поклонопримац (па и удружење као поклонопримац) прими на поклон од истог лица за вредност до 30.000 динара у једној календарској години, изузети од опорезивања, за поклон новца, ствари и права из члана 14. став 2. Закона који удружење прими од једног лица (одједном или у више оброчних давања) чија укупна вредност у једној календарској години не прелази 30.000 динара порез на поклон се не плаћа. С тим у вези, за тако примљени поклон не подноси се пореска пријава (имајући у виду да није предмет опорезивања).

Међутим, када удружење грађана као поклонопримац прими на поклон новац, ствари и/или права из члана 14. став 2. Закона од једног лица (одједном или у више оброчних давања) чија

укупна вредност у једној календарској години прелази 30.000 динара, за остварени поклон подноси се пореска пријава надлежном пореском органу.

На тако примљени поклон новца, ствари и/или права порез на поклон се плаћа ако се не плаћа порез на додату вредност, осим у случајевима за које је Законом прописано пореско ослобођење.

То значи да удружење грађана као поклонопримац подноси пореску пријаву за поклон из члана 14. став 2. Закона примљен (једнократно или у више obroка) од истог лица у једној календарској години чија је вредност већа од 30.000 динара и када испуњава прописане услове за пореско ослобођење. Наиме, порез на поклон утврђује се решењем пореског органа, што значи да се и право на пореско ослобођење (када су за то испуњени законски услови) утврђује решењем пореског органа.

Применом члана 21. став 1. тачка 5а) Закона, на поклон новца, ствари и права из члана 14. став 2. Закона који прими удружење, то удружење има право на пореско ослобођење ако су испуњени кумулативни услови, и то:

– да је удружење – поклонопримац регистровано у складу са законом код Агенције за привредне регистре;

– да је удружење – поклонопримац основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, што подразумева активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима се остварују општекорисни циљеви односно интереси;

– да новац, ствари и права из члана 14. став 2. Закона која прими удружење – поклонопримац служи искључиво за намене за које је то удружење основано.

У сваком конкретном случају, надлежни порески орган цени чињенично стање, између осталог, и по питању да ли су испуњени услови за ослобођење од пореза на поклон.

6. Да ли се пореска обавеза на пренос апсолутних права утврђује на исту основицу као када је у питању купопродаја непокретности у случају када је у питању стицање права својине на делу грађевинског објекта по основу уговора о заједничкој изградњи, на име уложеног рада и средстава у изградњу од стране једног лица, при чему грађевинска и употребна дозвола гласе на име другог лица – које није обвезник пореза на додату вредност?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-03678//2010-04 од 9.2.2011. год)

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 и 101/10, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса права својине на непокретности уз накнаду.

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 24а став 1. Закона прописано је да се преносом уз накнаду, у смислу Закона, не сматра пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Према одредби члана 27. ст 1. до 3. и став 5. Закона, 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 надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности. Ако порески орган у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена. У случају преноса апсолутног права који није обухваћен одредбама члана 27. ст. 1. до 4. Закона, пореску основицу чини тржишна вредност апсолутног права, коју утврђује надлежни порески орган.

Дакле, порез на пренос апсолутних права плаћа се на сваки пренос права својине на непокретности уз накнаду на који се не плаћа порез на додату вредност (што значи и на пренос који изврши лице које није обвезник пореза на додату вредност), осим у случајевима за које је Законом прописано право на пореско ослобођење.

При томе, по мишљењу Министарства финансија, није од утицаја облик у коме се накнада за пренос исплаћује. Наиме, није неопходно да се накнада за пренос права својине на непокретности даје у новцу (као, на пример, код купопродаје), већ је довољно да се она може новчано изразити (на пример, када се даје у стварима, у извесним радовима на изградњи објекта ...).

С тим у вези, ако је лице – које није обвезник пореза на додату вредност, извршило пренос уз накнаду права својине на непокретности као будућој ствари (ствари која на дан закључења уговора није постојала, или није постојала у облику и степену изграђености истоветном какав су облик и степен изграђености предмет преноса), пореска обавеза на пренос апсолутних права на тај пренос настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности (што значи након настанка непокретности која је предмет преноса по уговору), а пореска основица се утврђује применом члана 27. Закона за изграђену непокретност која је

предмет преноса, независно од облика у коме је исплаћена накнада за пренос (у конкретном случају, како се наводи, у роби и услугама на изградњи конкретне непокретности).

Ако је лице – које није обвезник пореза на додату вредност, извршило пренос уз накнаду права својине на непокретности у изградњи, која је као таква била предмет преноса (тј. није била будућа ствар – већ ствар која је на дан закључења уговора постојала у облику и степену изграђености истоветном као уговорени предмет преноса), пореска обавеза на пренос апсолутних права на тај пренос настаје даном закључења уговора, а пореска основица се утврђује применом члана 27. Закона за непокретност која је предмет преноса (непокретност у изградњи као предмет преноса).

Министарство финансија напомиње да, сагласно члану 29. став 8. Закона, ако уговор о преносу апсолутног права није пријављен или је пријављен неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман остваривања права на солидарну помоћ и организовања превентивних здравствених прегледа запослених (тзв. систематских прегледа)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-161/2009-04 од 25.1.2011. год)

1. Одредбом члана 38. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09), којим је уређен радни однос за обављање послова са повећаним ризиком, прописано је да уговор о раду може да се закључи за послове за које су прописани посебни услови рада само ако запослени испуњава услове за рад на тим пословима и да запослени може да ради на тим пословима само на основу претходно утврђене здравствене способности за рад на тим пословима од стране надлежног здравственог органа.

Радно место са повећаним ризиком, према одредби члана 4. став 1. тачка 16) Закона о безбедности и здрављу на раду („Сл. гласник РС“, бр. 101/05), јесте радно место утврђено актом о процени ризика на коме, и поред потпуно или делимично

примењених мера у складу са законом, постоје околности које могу да угрозе безбедност и здравље запосленог.

За таква радна места, сагласно одредби члана 15. став 1. тачка 8) и члана 16. став 1. Закона о безбедности и здрављу на раду, послодавац је дужан да, на основу акта о процени ризика и оцене службе медицине рада, обезбеди прописане лекарске прегледе запослених у складу са тим законом, као и да на основу оцене службе медицине рада одреди посебне здравствене услове које морају испуњавати запослени за обављање одређених послова на радним местима у радној околини или за употребу поједине опреме за рад.

Са становишта опорезивања прихода физичких лица, под зарадом у смислу 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон), сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог (члан 13. став 1. Закона).

Одредбом члана 18. став 1. тачка 5) Закона прописано је пореско ослобођење за примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице – до 25.956 динара (неопорезиви износ је у примени од 1. фебруара 2010. године до 31. јануара 2011. године).

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), према одредбама члана 10, пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, коју исплаћује

послодавац за запосленог или члана његове породице, може се остварити:

1) за случај болести – ако на основу медицинске документације, издате од стране референтне здравствене установе, односно лекарске комисије или од изабраног лекара и лекара одговарајуће специјалности, коју је дужан да поднесе запослени за себе или за члана његове породице, неспорно произлази:

(1) да се ради о болести која изискује веће трошкове у поступку дијагностицирања (снимање скенером, магнетна резонанца, лекарски прегледи и др), односно веће трошкове лечења (оперативни захвати, лекови и др) или санирања, односно одржавања здравственог стања и радне способности (ортопедска и друга помагала и др);

(2) да је у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др) неопходна медицинска рехабилитација у амбулантно-поликлиничкој или стационарној установи, која се не може обезбедити, односно финансирати из средстава обавезног здравственог осигурања;

2) за случај здравствене рехабилитације – упућивањем запослених, изложених посебним здравственим ризицима на раду, хронично преморених и физички исцрпљених, на здравствено-превентивни одмор и на рану рехабилитацију, у циљу заштите здравља и спречавања професионалних обољења, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту и заштиту на раду;

3) за случај инвалидности – ако инвалидност (губитак или трајно смањење способности за рад), која је утврђена од стране надлежног органа решењем о инвалидности, захтева повећане трошкове у функцији одржавања здравствених, професионалних и радних способности.

Одредбом члана 11. став 1. Правилника прописано је да исплата солидарне помоћи за случај болести, уз прописано пореско ослобођење, може се вршити ако је основ за давање такве помоћи садржан у колективном уговору, односно другом општем акту послодавца и ако је о давању помоћи донета одлука надлежног органа послодавца.

То значи да се право на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице, коју исплаћује послодавац за запосленог или члана његове породице, може остварити уколико су испуњени услови из члана 10. Правилника и ако је основ за давање такве помоћи садржан у колективном уговору, односно другом општем акту послодавца и да је о давању помоћи донета одлука надлежног органа послодавца.

Имајући у виду наведене одредбе, Министарство финансија сматра да се пореско ослобођење по предметном основу остварује за конкретни случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице под условима и на начин прописан одредбама чл. 10. и 11. наведеног правилника, да о томе треба да постоји веродостојна документација, као и да није везано за одређени временски период (месец, година и сл), нити је ограничено на исплату само за једно лице (запосленог или члана његове породице).

2. Одредбом члана 12. став 1. Закона о раду прописано је право запосленог, поред осталог, на безбедност и заштиту живота и здравља на раду, здравствену заштиту, заштиту личног интегритета и друга права у случају болести, смањења или губитка радне способности и старости. Сходно томе, послодавац је дужан да запосленом обезбеди услове рада и организује рад ради безбедности и заштите живота и здравља на раду, у складу са законом и другим прописима (члан 16. тачка 2) Закона о раду).

Законом о здравственој заштити („Сл. гласник РС“, бр. 107 ... и 99/10), одредбом члана 14. став 1. прописано је да послодавац организује и обезбеђује из својих средстава здравствену заштиту запослених ради стварања услова за здравствено одговорно понашање и заштиту здравља на радном месту запосленог, која се односи и на, поред осталог, превентивне здравствене прегледе запослених као облике здравствене заштите запослених.

Према мишљењу Министарства рада и социјалне политике, број 011-00-12/2011-02 од 13. јануара 2011. године – у вези са питањем да ли се зарадом сматра давање којим послодавац, плаћањем директно на рачун здравствене установе (као пружаоца услуге) обезбеђује систематске прегледе за све запослене, независно од тежине и специфичности радног места – средстава за здравствену заштиту која обезбеђује послодавац из својих средстава, када ова давања послодавац плаћа за све запослене директно на рачун здравствене установе која пружа услуге, то „ова давања не чине зараду запослених, већ представљају давање које представља издатак за послодавца.“

Имајући у виду наведене законске одредбе као и предметно мишљење Министарства рада и социјалне политике, у случају када послодавац, у циљу пружања редовне здравствене заштите (тзв. систематских прегледа) под једнаким условима свим својим запосленима, ради утврђивања њиховог здравственог стања у функцији обављања послова радног места на које су распоређени запослени, а сагласно општем акту послодавца, на свој терет обезбеђује средства и врши плаћање директно на рачун здравствене установе која пружа услуге, укључујући и када послодавац из сопствених средстава врши плаћање за превенцију радне инвалидности и рехабилитацију запослених, за запослене који обављају послове са повећаним ризиком (сагласно одредби члана 38. Закона о раду и одредбама Закона о безбедности и здрављу на раду), Министарство финансија сматра да то не представља давање запосленима од стране послодавца и као такво не подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на зараду.

2. Висина неопорезивог износа дневнице за службено путовање у иностранство која се исплаћује лицу запосленом у привредном друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-3583/2010-04 од 14.1.2011. год)

Одредбом члана 18. став 1. тачка 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на зараде запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи до износа од 1.557 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа.

Висина накнаде трошкова за службено путовање у иностранство утврђена је актом надлежног државног органа – Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 98/07, у даљем тексту: Уредба).

Одредбом члана 20. Уредбе прописано је да се државном службенику и намештенику накнађују трошкови исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству (дневница) у износу који је утврђен у Списку дневница по страним државама, који је одштампан је уз ту уредбу и чини њен саставни део.

Дакле, имајући у виду наведене одредбе Закона и Уредбе, износ дневнице којом се државном службенику и намештенику накнађују трошкови исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству, утврђен у Списку дневница по страним државама, са становишта опорезивања прихода физичких лица представља обрачунску (мерну) величину за утврђивање висине неопорезивог износа за примање запосленог по основу дневнице за службено путовање у иностранство. То значи да се на примање (из члана 18. став 1. тачка 2) Закона) по основу дневнице за службено путовање у иностранство, које запослени у радном односу код послодавца организованог као правно лице у форми привредног

друштва, оствари до висине износа утврђеног сагласно Уредби, не плаћа порез на зараде.

Иначе, дневница за службено путовање у иностранство која се запосленом исплаћује у износу већем од износа који је прописан Уредбом, предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараде на део изнад неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 2) Закона.

3. Порески третман дневница за службена путовања ректора и проректора Универзитета који своје зараде остварују на факултету, а на Универзитету додатак за обављање ових функција

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2369/2010-04 од 14.1.2011. год)

Према наводима из дописа, ректор и проректор Универзитета остварују дневнице за службена путовања која се реализују у оквиру глобалне политике Министарства просвете у области високог образовања. Ректор и проректор своје зараде остварују на факултету, а на Универзитету додатак за обављање ових функција. Наводи се да средства за зараде и додатке, и факултета и Универзитета, потичу из истог извора, односно буџета, као и средства за службена путовања.

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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица на приходе из свих извора сем оних који су посебно изузети тим законом.

Одредбом члана 85. став 1. тач. 11) и 13) Закона прописано је да се осталим приходима, у смислу тог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито, поред осталог, давања физичким лицима (која по својој природи чине доходак физичког лица), као и накнаде трошкова и други расходи лицима која нису запослена код исплатиоца.

Порез на друге приходе, сагласно одредби члана 85. став 4. Закона, не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона, ако се исплата врши физичким лицима која нису запослена код исплатиоца и то:

1) упућеним, односно позваним од стране државног органа или организације, са правом накнаде трошкова, независно од тога из којих средстава се врши исплата;

2) члановима представничких и извршних тела Републике, територијалне аутономије и локалне самоуправе, у вези са вршењем функције;

3) упућеним на рад у Републику, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца;

4) ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње.

Поменутом одредбом члана 18. Закона, којом је уређено право на пореско ослобођење по основу одређених примања која су иначе предмет опорезивања порезом на зараде, ставом 1. тачка 2) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи до износа од 1.557 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа.

Имајући у виду одредбе Закона и наводе у предметном случају, на примања физичкога лица (конкретно, ректора и проректора Универзитета) која остварују до висине неопорезивог износа, по основу накнаде трошкова у виду дневнице за службена путовања која се реализују у оквиру глобалне политике

Министарства просвете у области високог образовања, у случају кад су та физичка лица упућена, односно позвана од стране државног органа или организације, према мишљењу Министарства финансија, не плаћа се порез на доходак грађана на друге приходе сагласно одредби члана 85. став 4. тачка 1) Закона. На део изнад прописаног неопорезивог износа обрачунава се и плаћа порез на други приход.

Међутим, уколико нису испуњени претходно наведени услови из одредбе члана 85. став 4. тачка 1) Закона, накнада трошкова службеног путовања у виду дневнице у целости подлеже опорезивању, сагласно одредби члана 85. став 1. тач. 11) и 13) Закона, којом је прописано да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају давања физичким лицима, као и накнаде трошкова и други расходи лицима која нису запослена код исплатиоца.

Порез на остале приходе обрачунава се по стопи од 20%, која се примењује на опорезиви приход као разлику између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20%.

Порез на остале – друге приходе обрачунава се по одбитку, што значи да за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћен приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у тренутку исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода (чл. 99. и 101. Закона).

4. Порески третман давања одређених бенефиција запосленима у виду рекреације, масаже, спа центра, одласка у бању и сл.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 120-01-104/2010-04 од 13.1.2011. год)

Према одредби члана 13. 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) под зарадом се сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. 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. Закона.

Одредбом члана 18. Закона прописано је пореско ослобођење на примања запосленог по основу: накнаде трошкова превоза у јавном саобраћају, дневнице за службено путовање у земљи и у иностранство, накнада трошкова смештаја на службеном путовању, накнаде превоза на службеном путовању, солидарне помоћи, поклона деци поводом Нове године и Божића и јубиларне награде. На поменута примања запосленог не плаћа се порез на зараду до висине износа који је тим чланом Закона прописан као неопорезив.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, као и наводе из захтева за мишљење да послодавац – привредно друштво „даје радницима разне бенефиције“ које се нпр. односе на рекреацију, масажу, спа центре, одласке у бању и слично, Министарство финансија сматра да уколико послодавац на терет сопствених средстава за своје запослене обезбеђује давања по основу наведених услуга, такво давање представља чињење погодности запосленом које подлеже опорезивању порезом на зараду и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду.

5. Порески третман прихода који оствари физичко лице као стални судски вештак које је уписано у Регистар привредних

субјеката као предузетник који обавља регистровану самосталну делатност и то као претежну делатност обавља остале правне послове

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-112/2010-04 од 4.1.2011. год)

Порезу на доходак грађана, према одредби члана 3. став 1. тач. 3) и 8) 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) подлежу приходи од самосталне делатности и остали – други приходи као што су примања судских вештака.

Приходом од самосталне делатности, сагласно одредби члана 31. став 1. Закона, сматра се приход остварен од привредних делатности, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу.

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности, сагласно одредби члана 32. Закона, је физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. 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 (предузетник).

Другим приходима, сагласно одредби члана 85. став 1. тачка 9) Закона, сматрају се приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито, поред осталог, примања судских вештака.

Обвезник пореза на друге приходе, сагласно одредби члана 85. став 2. Закона, је физичко лице које остварује приходе из става 1. тог члана Закона.

На поједине врсте прихода из члана 3. Закона, порез на доходак грађана плаћа се:

- 1) по одбитку од сваког појединачног прихода;
- 2) на основу решења надлежног пореског органа.

По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, сагласно одредби члана 99. став 1. тачка 8) Закона, утврђује се и плаћа порез на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Порез по одбитку за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, сагласно одредби члана 101. Закона, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.

Под правним лицем, у смислу става 1. овог члана, подразумева се и део правног лица, односно пословна јединица нерезидентног правног лица која је регистрована код надлежног државног органа (представништво и др), као и државни органи и организације.

По решењу надлежног пореског органа, сагласно одредби члана 100. тачка 2) Закона, утврђује се и плаћа порез на приходе од самосталне делатности.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када физичко лице, које се сагласно одредби члана 32. Закона не сматра предузетником и обвезником пореза на прихода од самосталне делатности, остварује приход по основу свог радног ангажовања на обављању одређених послова, у предметном случају по основу обављања послова сталног судског вештака, Министарство финансија сматра да тако остварени приход подлеже опорезивању као други приход, сагласно чл. 85. и 86. Закона. Порез на други приход обрачунава се и плаћа по одбитку када је исплатилац тих прихода правно лице или предузетник, сагласно одредби члана 99. став 1. тачка 8) Закона.

У случају када физичко лице као предузетник обавља регистровану самосталну делатност, сагласно прописима којима се уређује обављање те врсте делатности, и по том основу је обвезник пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, Министарство финансија сматра да приход који физичко лице – предузетник оствари у предметном случају по основу обављања те делатности (на основу које издаје фактуру за

извршени рад) подлеже опорезивању сагласно одредби члана 31. Закона, као приход од самосталне делатности.

Порез на приходе од самосталне делатности утврђује се и плаћа по решењу надлежног пореског органа, сагласно одредбама чл. 110. до 114. Закона. Сходно томе, на приходе предузетника по основу обављања регистроване самосталне делатности, не обрачунава се и не плаћа порез по одбитку, сагласно одредбама чл. 99. и 100. Закона.

6. Право на пореско изузимање примања запосленог по основу солидарне помоћи у случају када послодавац врши давање запосленом које својим општим актом карактерише као солидарну помоћ, а које не одговара појму солидарне помоћи сагласно Закону и Правилнику

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3646/2010-04 од 22.12.2010. год)

Одредбом члана 18. став 1. тачка 5) 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице до износа од 22.956 динара.

Право на пореско изузимање примања запосленог по основу солидарне помоћи ближе је уређено чл. 10. и 11. Правилника 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 10. Правилника, пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, коју исплаћује послодавац за запосленог или члана његове породице, може се остварити:

1) за случај болести – ако на основу медицинске документације, издате од стране референтне здравствене установе, односно лекарске комисије или од изабраног лекара и лекара одговарајуће специјалности, коју је дужан да поднесе запослени за себе или за члана његове породице, неспорно произлази:

(1) да се ради о болести која изискује веће трошкове у поступку дијагностицирања (снимање скенером, магнетна резонанца, лекарски прегледи и др), односно веће трошкове лечења (оперативни захвати, лекови и др) или санирања, односно одржавања здравственог стања и радне способности (ортопедска и друга помагала и др);

(2) да је у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др) неопходна медицинска рехабилитација у амбулантно-поликлиничкој или стационарној установи, која се не може обезбедити, односно финансирати из средстава обавезног здравственог осигурања;

2) за случај здравствене рехабилитације – упућивањем запослених, изложених посебним здравственим ризицима на раду, хронично преморених и физички исцрпљених, на здравствено-превентивни одмор и на рану рехабилитацију, у циљу заштите здравља и спречавања професионалних обољења, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту и заштиту на раду;

3) за случај инвалидности – ако инвалидност (губитак или трајно смањење способности за рад), која је утврђена од стране надлежног органа решењем о инвалидности, захтева повећане трошкове у функцији одржавања здравствених, професионалних и радних способности.

Чланом 11. Правилника прописано је да се исплата солидарне помоћи за случај болести, уз прописано пореско ослобођење, може вршити ако је основ за давање такве помоћи садржан у колективном уговору, односно другом општем акту послодавца и ако је о давању помоћи донета одлука надлежног органа послодавца.

Сагласно наведеним законским одредбама, не плаћа се порез на доходак грађана на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи, уколико су испуњени услови из члана 18. став 1. тачка 5) Закона и чл. 10. и 11. Правилника. Међутим, у случају када послодавац врши давање запосленом које својим општим актом карактерише солидарном помоћи, а које по својој суштини не одговара појму солидарне помоћи сагласно Закону и Правилнику, односно за које (давање) нису испуњени услови наведени у Закону и Правилнику, такво примање запосленог има карактер зараде и предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараду.

7. Порески третман давања пословних просторија на послугу без накнаде на основу уговора склопљеног између физичког лица и правног лица чији је оснивач то физичко лице

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-2968/2010-04 од 21.12.2010. год)

Како се наводи у захтеву за мишљење, физичко лице – оснивач склопио је са правним лицем чији је оснивач уговор о давању пословних просторија (које су у власништву тог физичког лица – оснивача) на послугу без накнаде. Истиче се да је предметним уговором уређено да правно лице може да изврши комплетну адаптацију и привођење објекта намени, при чему, након истека периода послуге, правно лице има обавезу да физичком лицу врати пословне просторије у првобитном стању,

односно у обавези је да обави радове којима ће уклонити све што је измењено током коришћења пословног простора. За време трајања уговора, како се наводи, физичко лице не остварује никакву накнаду, а након престанка послуге објекат му се враћа у првобитном стању, без било каквих побољшања.

Ако је уговором између физичког лица и правног лица чији је оснивач то физичко лице, уговорено давање на послугу непокретности која је у власништву физичког лица, без накнаде, као и да правно лице изврши одређена улагања у непокретност како би је функционално прилагодило својим потребама (само за период док траје послуга), уз обавезу да физичком лицу по истеку периода послуге непокретност (пословни простор) врати у првобитном стању, тј. да непокретност врати у стање у коме је примио на послугу, по мишљењу Министарства финансија таква улагања нису предмет опорезивања порезом на доходак грађана на приходе од непокретности. Наиме, износ трошкова по основу улагања у непокретност, у случају кад не произилази из обавезе преузете уговором већ су у сврху прилагођавања објекта сопственим потребама лица које га користи у том периоду (конкретно, послугопримца), само за време док траје коришћење (нису трајног карактера), уз његову обавезу да непокретност по истеку периода послуге врати у првобитно стање, не представља приход физичког лица у случају кад по истеку периода послуге прими непокретност натраг у свој посед у квалитативно и квантитативно истом стању у коме је ту непокретност и дао у послугу.

Међутим, у случају кад је, сагласно природи и обиму извршених радова и врсти улагања у непокретност (нпр. замена инсталација, пода, зидних облога, столарије и сл), евидентно да више ни на који начин није могуће извршити повраћај у првобитно стање (нпр. враћање старих керамичких плочица, претходно уграђеног паркета, до тада коришћених инсталација и сл), односно када правно лице врати физичком лицу непокретност, али не у првобитном стању у ком је примило на послугу, већ у измењеном

стању које је настало као последица одређених улагања извршених од стране правног лица, а физичко лице – давалац послуге не накнади правном лицу вредност извршених улагања, Министарство финансија сматра да у овом случају физичко лице остварује приход који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана.

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

8. Обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана странца – резидента

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3241/2010-04 од 21.12.2010. год)

Према одредби члана 87. 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон), 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.

Доходком из става 1. члана 87. Закона сматра се годишњи збир:

- 1) зарада из чл. 13. до 146 овог закона;
- 2) опорезивог прихода од самосталне делатности из чл. 33. и 40. овог закона;
- 3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. овог закона;

- 4) опорезивог прихода од непокретности из чл. 68. и 70. овог закона;
- 5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. до 5. овог закона;
- 6) опорезивог прихода од осигурања лица из члана 84. ст. 2. и 3. овог закона;
- 7) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а овог закона;
- 8) опорезивих других прихода из члана 85. овог закона;
- 9) прихода по основима из тач. 1) до 8) овог става, остварених и опорезованих у другој држави.

Имајући у виду мишљење Министарства финансија број 413-00-3047/2010-04 од 19. октобра 2010. године, које је дато у предметном случају, према коме приход који оствари странац – физичко лице из државе чланице Европске уније који привремено ради на територији Републике Србије по основу радног ангажовања као стручњак укључен у послове извршавања уговора који је финансиран из ИПА фондова Европске комисије ради реализације пројекта „Подршка инфраструктурним пројектима – техничка помоћ (EuropeAid/128073/C/SER/MULTI)“ и који, сагласно одредби члана 26. став 2. тачка в) Оквирног споразума о ИПА, извршава уговоре које финансира Заједница, не подлеже обавези плаћања пореза на доходак грађана у Републици Србији, Министарство финансија је мишљења да се то ослобођење од плаћања пореза на доходак грађана у Републици Србији односи на све врсте прихода који су сагласно одредбама Закона о порезу на доходак грађана предмет опорезивања, па се самим тим односи и на годишњи порез на доходак грађана (чл. 5, 87, 88. и 89. тог закона).

9. Да ли има основа за опорезивање прихода физичког лица у случају када је приликом редовног годишњег пописа робе у предузећу констатован мањак робе изнад нормативом утврђеног

расхода, који је у целости третиран као трошак – расход предузећа?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-3606/2010-04 од 20.12.2010. год)

Према наводима из захтева за мишљење, приликом редовног годишњег пописа робе у предузећу констатован је мањак робе изнад нормативом утврђених расхода на који се не плаћа ПДВ. Порез на додату вредност је обрачунат и плаћен, на износ изнад Нормативом дефинисаних расхода на који се не плаћа ПДВ, а у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 ... и 61/07). Даље се наводи да Одлуком о књижењу резултата пописа за износ мањка није задужено физичко лице (одговорно лице, рачунопологач ...), већ је мањак у целости третиран као трошак - расход предузећа. Указује се да предузеће нема било каква сазнања да је неко физичко лице, било у ком обиму, остварило приходе као последицу претходно дефинисаних трошкова по основу мањкова, које је предузеће имало.

Одредбом члана 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да порез на доходак грађана плаћају на приходе из свих извора физичка лица која остварују доходак.

Порезу на доходак грађана подлежу приходи наведени у ставу 1. члана 3. Закона, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (став 2. тог члана Закона).

Имајући у виду наведене одредбе Закона, као и наводе из захтева за мишљење, у предметном случају, када је приликом редовног годишњег пописа робе у предузећу констатован мањак робе, а да за износ мањка није задужено физичко лице (одговорно лице, рачунопологач ...), нити је неко физичко лице у било ком обиму остварило приходе по том основу, већ је за настали мањак који је предузеће имало неспорно и веродостојно утврђено да је последица технолошког процеса манипулације робом у

малопродаји, као и последица лома, растура и квара, Министарство финансија сматра да нема основа за опорезивање прихода физичких лица са становишта пореза на доходак грађана.

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

10. Опорезивање прихода по основу капиталног добитка оствареног продајом непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-07-47/2010-04 од 26.11.2010. год)

Одредбом 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се капиталним добитком сматра приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду удела у имовини правних лица, акција и осталих хартија од вредности, осим дужничких хартија од вредности.

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, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да

је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна цена узима цена без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. Закона).

Набавном ценом, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган у складу са Законом (члан 74. став 1. Закона).

Према одредби члана 74. став 8. Закона, набавна цена из става 1. тог члана увећава се индексом раста цена на мало од дана стицања до дана продаје, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Стопа пореза на капитални добитак износи 10% (у примени од 27. марта 2010. године), сагласно одредби члана 77. Закона.

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама Закона дужно да плати порез (члан 6. Закона).

Према томе, обвезник пореза на капитални добитак је физичко лице које је остварило капитални добитак, па се у предметном случају обвезником сматра физичко лице које је остварило капитални добитак, а носилац је и правно техничко-документације сагласно прописима о грађењу.

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

Министарство финансија напомиње да у случају када пореском обвезнику није у потпуности јасно значење одређених одредаба Закона, странка може поставити конкретно пореско-правно питање и затражити стручно мишљење Министарства финансија по предметном питању, док је примена прописа и поступање у свакој конкретној пореско-правној ситуацији у надлежности пореског органа.

11. Порески третман примања фудбалера-репрезентативца и чланова стручног штаба (лекар екипе, физиотерапеут и сл) у виду новчане награде за остварени пласман и учешће фудбалске репрезентације Србије на завршном делу Светског првенства у фудбалу 2010. године

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-98/2010-04 од 22.11.2010. год)

Како се наводи у захтеву, Споразумом о питањима везаним за „А“ репрезентацију Србије током квалификација за Светско првенство 2010. године у Јужној Африци предвиђено је, поред осталог, да репрезентативцима и члановима Стручног штаба припада награда у висини од 40% бруто износа новчане награде коју је за остварени успех – пласман на Светско првенство 2010 добио Фудбалски савез Србије (ФСС) од стране ФИФА. Даље се наводи да репрезентативци нису ни у каквом уговорном односу са ФСС и не примају накнаду за одигране утакмице у квалификационом циклусу и ФСС им једино рефундира трошкове доласка на припреме и утакмице и повратак у клубове из којих су дошли (авио превоз према приложеним рачунима, односно уговореним тарифама и условима плаћања). Истиче се да су репрезентативци ангажовани у фудбалским клубовима у којима имају статус професионалних фудбалера и да су по том основу осигурани. Средства за новчану награду коју исплаћује репрезентативцима и члановима Стручног штаба, ФСС је добио од ФИФА као новчану награду за пласман на СП 2010 (32 земље учеснице оствариле су исту висину награде за пласман на СП). Такође се наводи да новчану награду по истом основу ФСС исплаћује и члановима Стручног штаба (нпр. лекар екипе, физиотерапеут и сл) који нису у радном односу у ФСС и који се прикључују репрезентацији и да су та лица у радном односу код другог послодавца.

Одредбом члана 84а 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту од спортске организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт, односно радни односи.

Према одредби члана 84а став 2. Закона, приходима из става 1. овог члана сматрају се нарочито примања по основу: накнаде на име закључења уговора (трансфер и др), накнада за коришћење лика спортисте, новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама, стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање, новчане и друге награде, националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта и накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту (тренери, судије, делегати и др).

Порез на приходе спортиста и спортских стручњака плаћа се по стопи од 20%, која се примењује на опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 50% (члан 84а став 3. Закона).

- Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из захтев за мишљење, примања фудбалера „А“ репрезентације Србије у виду новчане награде опредељене у одређеном процентуалном износу од бруто износа новчане награде коју је за остварени успех – пласман на Светско првенство 2010 добио Фудбалски савез Србије (исплатилац поменуте награде, из добијених средстава) од стране ФИФА, представља приход који подлеже обрачунавању и плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама члана 84а став 1. тачка б) и члана 86. Закона.

- Спортски стручњаци и стручњаци у спорту дефинисани су и разврстани према спортским занимањима и звањима у оквиру

занимања, у складу са чланом 62. Закона о спорту („Сл. гласник РС“, бр. 52/96 и 101/05–др. закон) и Правилником о номенклатури спортских занимања и звања („Сл. гласник РС“, бр. 53/10).

Сходно томе, примања која у предметном случају остварују чланови Стручног штаба као физичка лица која сагласно прописима који уређују спорт, јесу спортски стручњаци и стручњаци у спорту, имају исти порески третман сагласно одредби члана 84а Закона.

Међутим, кад из номенклатуре спортских занимања и звања, утврђене наведеним правилником, произилази да одређена лица (као нпр. лекари, физиотерапеути и др), која су чланови стручног штаба, нису спортски стручњаци, нити стручњаци у спорту, Министарство финансија сматра да примања тих лица, у предметном случају, имају порески третман других прихода из члана 85. Закона.

На друге приходе порез се плаћа по стопи од 20% која се примењује на бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.

- Како се у погледу доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање да ли су наведена лица осигураници по предметном основу, за давање одговора надлежно је Министарство рада и социјалне политике, имајући у виду да се основ осигурања утврђује сагласно прописима који уређују пензијско и инвалидско осигурање.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли особа са инвалидитетом са 90% телесног оштећења, на основу решења издатог 1988. године, применом члана 5. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара може да оствари право на пореско ослобођење по основу пореза на употребу моторних возила приликом регистрације путничког возила?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00087/2011-04 од 7.2.2011. год.)

Одредбом члана 2. став 1. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10 и 101/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на употребу моторних возила плаћа код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице (у даљем тексту: регистрација) за моторна возила, који се врше у складу са прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима, и то: путничких возила, теретних возила чија је највећа дозвољена маса мања од 3,5t, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем и тешких трицикала.

Према одредби члана 5. став 1. тач. 1) и 2) и став 2. Закона, порез на употребу моторних возила не плаћају:

1) 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;

2) особа са инвалидитетом код којих 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.

Доказе о испуњењу услова за остваривање права из члана 5. става 1. тач. 1), 2) и 2а) Закона издају надлежни органи, за годину у којој се врши регистрација.

Према томе, право на пореско ослобођење применом наведених одредаба може се остварити на једно путничко возило које се на име особе са инвалидитетом прво региструје у једној години, уколико је у питању особа са инвалидитетом са 80 или више процената телесног оштећења или ако је у питању особа са инвалидитетом код које постоји телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета ногу од 60 или више процената (у даљем тексту: прописани степен инвалидности), о чему треба да се, органу надлежном за регистрацију, достави доказ издат од надлежног органа за годину у којој се врши регистрација.

Дакле, основ за остваривање права на пореско ослобођење применом члана 5. став 1. тач. 1) и 2) Закона је да се ради о особи са инвалидитетом прописаног степена инвалидности, независно од основа и места настанка инвалидности. Право се остварује уз доказ о прописаном степену инвалидности који је издат од надлежног органа за годину у којој се врши регистрација.

2. Да ли се плаћа порез на употребу моторних возила код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице, за

теретно возило марке „ТАМ“, тип 80 ТЗВЗ, чија је маса празног возила 2.580kg, а дозвољена носивост 920kg?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00082/2011-04 од 28.1.2011. год.)

Одредбом члана 2. Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10 и 101/10, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на употребу моторних возила плаћа код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице (у даљем тексту: регистрација) за моторна возила, који се врше у складу са прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима, и то: путничких возила, теретних возила чија је највећа дозвољена маса мања од 3,5t, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем и тешких трицикала.

Путничким возилом, односно теретним возилом чија је највећа дозвољена маса мања од 3,5t, односно мотоциклом, односно мотоциклом са бочним седиштем, односно тешким трициклом, сматрају се путничко возило, теретно возило чија је највећа дозвољена маса мања од 3,5t, односно мотоцикл, односно мотоцикл са бочним седиштем, односно тешки трицикл (у даљем тексту: моторно возило), према прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима.

Према одредби члана 7. став 1. тачка 44) Закона о безбедности саобраћаја на путевима („Сл. гласник РС“, бр. 41/09 и 53/10, у даљем тексту: Закон о безбедности саобраћаја), теретно возило је моторно возило са најмање четири точка, које је намењено за превоз терета, односно вршење рада на начин да се возилом не може превозити никакав други терет, односно вучу прикључних возила, чија је маса већа од 550kg, и чија највећа ефективна снага, односно највећа трајна номинална снага мотора је већа од 15 kW.

Маса возила је маса празног возила са свим пуним резервоарима и прописаном опремом. Носивост возила је маса до које се возило може оптеретити према декларацији произвођача, при чему се у ту масу рачуна и вертикално оптерећење које возило прима од прикључног возила. Највећа дозвољена маса возила је збир масе возила и носивости возила (члан 7. став 1. тач. 57), 58) и 59) Закона о безбедности саобраћаја).

Дакле, од 1. јануара 2011. године се порез на употребу моторних возила плаћа код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице за путничка возила, за теретна возила чија је највећа дозвољена маса мања од 3,5t, за мотоцикле, за мотоцикле са бочним седиштем и за тешке трицикле.

С тим у вези, код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице, за теретно возило чија највећа дозвољена маса једнака 3,5t или већа, порез на употребу моторних возила се не плаћа.

У конкретном случају, ако су тачни наводи да предметно теретно возило марке „ТАМ“ има масу 2.580kg, а носивост 920kg, што значи да је највећа дозвољена маса једнака 3,5 тоне, код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице, за то возило порез на употребу моторних возила се не плаћа.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли јединице локалне самоуправе морају одлуком у 2010. години уредити услове и начин одлагања, плаћања и отписа камате на порески дуг по основу њихових изворних јавних прихода доспеле до 31. децембра 2009. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 412-04-00006/2011-04 од 22.2.2011. год.)

Према одредби члана 52. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 53/10, у даљем тексту: Закон), изузетно од одредаба тог закона, јединице локалне самоуправе могу својом одлуком у 2010. години уредити друкчије услове и начин одлагања, плаћања и отписа камате на порески дуг по основу изворних јавних прихода доспеле до 31. децембра 2009. године, а која до краја 2010. године није плаћена.

Према томе, одредба члана 52. Закона је правни основ да јединице локалне самоуправе могу (а не морају) одлуком у 2010. години уредити услове и начин одлагања, плаћања и отписа (само) камате на порески дуг по основу (свих или само неких) њихових изворних јавних прихода, које су доспеле до 31. децембра 2009. године, а које до краја 2010. године нису плаћене.

2. Да ли другостепени порески орган одлучује по жалби против првостепеног управног акта донетог у поступку утврђивања свих изворних прихода јединице локалне самоуправе или само у случају пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00080/2011-04 од 16.2.2011. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређује поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Сходно члану 2. ЗПППА, тај закон се примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез). ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Чланом 2а став 1. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Код утврђивања, наплате и контроле пореза и споредних пореских давања из члана 2а став 1. ЗПППА, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) решавање у другом степену у пореским стварима;

5) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9), 11б) и 12), чл. 161, 164. и 167–170. ЗПППА.

Ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на другачији начин, примењују се одредбе ЗПППА (члан 3. став 1. ЗПППА).

Одредбом члана 160. тачка 7а) ЗПППА прописано је да Пореска управа одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране надлежних органа јединица локалне самоуправе.

Чланом 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, у даљем тексту: Закон) прописани су изворни приходи јединица локалне самоуправе у које се, сходно тачки 1), убраја порез на имовину (осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон).

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона).

Према томе, ЗПППА се примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, што значи и у случају када Пореска управа наплаћује јавни приход који се у целости уступа јединицама локалне самоуправе (на пример, порез на наслеђе и поклон, порез на пренос апсолутних права ...).

Имајући у виду да јединица локалне самоуправе на основу закона наплаћује порез на имовину (осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон), код утврђивања, наплате и контроле тог пореза и споредних пореских давања по том основу, као и код подношења захтева за пореске прекршаје по том основу, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗПППА има Пореска управа, осим права и обавеза побројаних у тач. 1) до б) члана 2а став 2. ЗПППА. То, између осталог, значи да Пореска управа (а не јединица локалне самоуправе) одлучује о жалбама изјављеним против решења надлежних органа јединица локалне самоуправе донетих у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза на имовину.

Такође, поред јавних прихода из члана 2. и 2а ЗПППА, одредбе ЗПППА се примењују у поступку утврђивања, наплате и контроле оних јавних прихода за које је општим актом којим се они уводе уређена сходна примена одредаба ЗПППА – само у делу у коме је та сходна примена уређена. На пример, Законом је прописана сходна примена ЗПППА у погледу начина утврђивања самодоприноса, обрачунавања, застарелости, наплате, рокова за плаћање, обрачуна камате и осталог што није посебно прописано тим законом, што значи да се одредбе ЗПППА примењују и у односу на самодопринос – само у делу у коме је то чланом 30. Закона уређено. Такође, Законом о планирању и изградњи уређена је сходна примена ЗПППА у погледу принудне наплате накнаде за коришћење грађевинског земљишта, па се код наплате те накнаде сходно примењују само одредбе ЗПППА које уређују принудну наплату пореза.

При томе, Пореска управа одлучује у другом степену само по жалбама на решења јединица локалне самоуправе којима се утврђује порез на имовину.

3. Да ли је Пореска управа надлежна за одлучивање по жалбама уложеним против решења јединице локалне самоуправе којим је утврђена накнада за коришћење грађевинског земљишта, односно локална комунална такса за истицање фирме на пословном простору, као изворних прихода јединице локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00103/2011-04 од 8.2.2011. год.)

Према одредби члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), тим законом уређује се поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 2. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез). ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбом члана 2а став 1. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на друкчији начин, примењују се одредбе ЗПППА (члан 3. став 1. ЗПППА).

Одредбом члана 160. тачка 7а) ЗПППА прописано је да Пореска управа одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране надлежних органа јединица локалне самоуправе.

Према одредби члана 220. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 и 64/10), уређено је да се накнада за коришћење грађевинског земљишта плаћа у складу са Законом о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 47/03 и 34/06), док се наведена накнада не интегрише у порез на имовину.

Чланом 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, у даљем тексту: Закон) прописани су изворни приходи јединица локалне самоуправе у које се, сходно тач. 3) и 5), убрајају локалне комуналне таксе и накнада за коришћење грађевинског земљишта.

Према члану 15. став 1. тачка 1) Закона, локалне комуналне таксе се могу уводити за истицање фирме на пословном простору.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона).

Одредбом члана 77. став 6. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 47/03 и 34/06, у даљем тексту: Закон о

планирању и изградњи) прописано је да се принудна наплата накнаде из ст. 1. и 2. тог члана врши по прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Према томе, поред јавних прихода из чл. 2. и 2а ЗПППА, одредбе ЗПППА се примењују у поступку утврђивања, наплате и контроле оних јавних прихода за које је општим актом којим се они уводе уређена сходна примена одредаба ЗПППА – само у делу у коме је та сходна примена уређена.

На пример, Законом о планирању и изградњи уређена је сходна примена ЗПППА у погледу принудне наплате накнаде за коришћење грађевинског земљишта, па се код наплате те накнаде сходно примењују само одредбе ЗПППА које уређују принудну наплату пореза.

Дакле, Пореска управа није надлежна да одлучује у другом степену по жалбама на решења јединица локалне самоуправе којима се утврђује накнада за коришћење грађевинског земљишта, односно локална комунална такса за истицање фирме на пословном простору.

4. Да ли се ЗПППА примењује на повраћај више или погрешно плаћене накнаде за уређивање грађевинског земљишта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-01534/2010-04 од 7.2.2011. год.)

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 53/10, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређује поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Према члану 2. ЗПППА, тај закон примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим

пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез). ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Чланом 2а став 1. ЗПППА прописано је да се тај закон примењује и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Код утврђивања, наплате и контроле пореза и споредних пореских давања из члана 2а став 1. ЗПППА, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) решавање у другом степену у пореским стварима;
- 5) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9), 11б) и 12), чл. 161, 164 и 167–170. ЗПППА.

Чланом 6. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, у даљем тексту: Закон) прописани су изворни приходи јединица локалне самоуправе у које се, сходно тачки б), убраја и накнада за уређивање грађевинског земљишта.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. Закона почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона).

Одредбом члана 92. став 1. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 и 64/10) уређено је да се за уређивање грађевинског земљишта плаћа накнада.

Чланом 93. ст 1. и 6. Закона о планирању и изградњи прописано је да накнаду за уређивање грађевинског земљишта плаћа инвеститор. Инвеститор и јединица локалне самоуправе,

односно привредно друштво, јавно предузеће или друга организација из члана 91. овог закона, закључују уговор којим се уређују међусобни односи у погледу уређивања грађевинског земљишта, утврђује висина накнаде за уређивање грађевинског земљишта, динамика плаћања, обим, структура и рокови за извођење радова на уређивању земљишта, као и поступак и услови измене уговора (промена намене, површине објекта и др).

Законом о финансирању локалне самоуправе, ни Законом о планирању и изградњи, није уређена сходна примена ЗПППА, па ни у погледу повраћаја више или погрешно плаћене накнаде за уређивање грађевинског земљишта.

Према одредби члана 10. ст. 1. и 2. ЗПППА, порескоправни однос је однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе, с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

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

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

У порескоправном односу из члана 10. став 1. ЗПППА, физичко, односно правно лице има право:

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

- 2) на пореску рефракцију;
- 3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;
- 4) да користи више или погрешно уплаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Имајући у виду да се накнада за уређивање грађевинског земљишта не утврђује решењем, нити инвеститор врши самоопорезивање, већ настаје из облигационих односа односно уговорних односа између инвеститора, с једне, и јединице локалне самоуправе, односно привредног друштва, јавног предузећа или друге организације из члана 91. Закона о планирању и изградњи, с друге стране (у даљем тексту: јединица локалне самоуправе), однос инвеститор – јединица локалне самоуправе нема карактер порескоправног односа из члана 10. став 1. ЗПППА – као односа јавног права, већ облигационог односа – који су уговорне стране својом вољом засновале.

С тим у вези, по мишљењу Министарства финансија, ЗПППА се не примењује на уговором заснован материјалноправни однос странака, што значи ни у погледу повраћаја више или погрешно плаћене накнаде за уређивање грађевинског земљишта (у конкретном случају су, како се наводи, од инвеститора, на основу извршног решења Трговинског суда наплаћени накнада, камата и трошкови, а у току извршног поступка инвеститор је добровољно измирио уговорну обавезу без камате и трошкова).

5. Поступак канцеларијске контроле

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-00068/2011-04 од 27.1.2011. год.)

Према одредби члана 3. став 2. 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, 61/07, 20/09, 72/09 и 53/10, у даљем тексту: ЗПППА), ако тим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак.

Одредбом члана 122. ЗПППА прописано је да ако се у поступку канцеларијске контроле утврди постојање неправилности у погледу података од значаја за утврђивање висине пореске обавезе, порески инспектор је дужан да сачини записник о контроли. Порески обвезник има право да у року од три дана од дана пријема записника о канцеларијској контроли поднесе примедбе на тај записник. Порески инспектор је дужан да примедбе из става 2. тог члана размотри у току од три дана од дана пријема и сачини допуну записника. На основу записника из ст. 1. и 3. тог члана, Пореска управа доноси решење о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка 1. ЗПППА.

Одредбом члана 34. ЗПППА прописано је да је порески акт – пореско решење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мења или довршава нека радња у пореском поступку. Порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, је пореско решење и закључак. Против пореског решења донетог у првостепену пореском поступку допуштена је жалба. Против закључка допуштена је жалба, ако овим законом није друкчије прописано.

Дакле, рок од три дана у коме порески обвезник може поднети примедбе на записник о канцеларијској контроли, па и на допунски записник о канцеларијској контроли, тече од дана пријема записника, независно од тога када је контрола вршена и записник сачињен.

Против решења пореског органа, порески обвезник или лице које има правни интерес може поднети жалбу, у прописаном року од 15 дана, који се рачуна од дана пријема решења.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање у случају када физичко лице – осигураник остварује приходе по више основа (из радног односа, по основу обављања самосталне делатности, остваривањем уговорене накнаде и др)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-723/2010-04 од 21.1.2011. год.)

Према одредби члана 6. став 1. тачка 3) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09), као системског закона који уређује доприносе за обавезно социјално осигурање, осигураник је физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Сагласно тачки 4) став 1. члана 6. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, запослени је осигураник – физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Према тачки 14) став 1. члана 6. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, предузетник је осигураник – физичко лице које обавља самосталну привредну, професионалну

или другу делатности у складу са законом по основу које плаћа порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности.

Сагласно одредбама члана 7. став 1. тач. 1) и 6) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање је физичко лице – запослени, као и предузетник.

Одредбом члана 12. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање 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 тим законом, с тим да, изузетно од тога, 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.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када физичко лице – осигураник остварује приходе по више основа (из радног односа, по основу обављања самосталне делатности, остваривањем уговорене накнаде и др), независно од тога да ли је осигураник на пензијско и инвалидско осигурање као запослени или предузетник, допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима (остваривања прихода), до износа највише годишње основице доприноса.

Имајући у виду наводе из захтева за мишљење, у вези са чланом 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03 ... и 107/09), по питању која су лица обавезно осигурана на пензијско и инвалидско осигурање као осигураници самосталне делатности, Министарство финансија указује да је давање одговора по том питању у делокругу рада Министарства

рада и социјалне политике, као ресорно надлежног за давање стручног мишљења о примени одредаба наведеног закона.

2. Утврђивање основице додатног доприноса за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 113-00-30/2010-04 од 21.1.2011. год.)

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

Одредбом члана 10. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09) прописано је да је послодавац обвезник додатног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем, у складу са законом.

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

Основица доприноса из члана 13. ст. 1. до 4. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, је и основица додатног доприноса за послодавца, који плаћа (допринос) за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем у складу са законом (став 5. члана 13. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Сагласно наведеним законским одредбама, основуцу додатног доприноса за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем, представља зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате, под којом се сматрају сва примања запосленог из радног односа у складу са законом који уређује радне односе (укључујући у та примања, у конкретном случају, и регрес за коришћење годишњег одмора), општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

3. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за физичко лице које је оснивач привредног друштва и истовремено запослени код другог послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-85/2010-04 од 14.1.2011. год.)

Према одредби члана 6. став 1. тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09), као системског закона који уређује доприносе за обавезно социјално осигурање, 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 друштва.

Сагласно одредбама члана 7. став 1. тач. 1) и 7) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, обвезник доприноса за пензијско и инвалидско осигурање је физичко лице – запослени, као и оснивач, односно члан привредног друштва.

Одредбом члана 12. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање 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 тим законом, с тим да, изузетно од тога, 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 по основу зараде, за запослене и за послодавце, према одредби члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа. Обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу за запослене је послодавац, који је дужан да доприносе обрачуна и уплати истовремено са исплатом зараде, по прописима који важе у моменту исплате тих примања (сагласно члану 51. ст. 1. и 2. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање).

Основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва, према одредби члана 23. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, 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 привредног друштва плаћају месечну аконтацију пореза на добит (став 2. тог члана 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 кад 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 о доприносима за обавезно социјално осигурање. Основица доприноса на коју су обрачунати и плаћени доприноси за одређену календарску годину не може бити виша од највише годишње основице доприноса (члан 43. тог закона). 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 о доприносима за обавезно социјално осигурање, 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 сматра се представљање и заступање привредног друштва од стране његовог 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 о доприносима за обавезно социјално осигурање, 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 у том случају оснивач привредног друштва није обвезник плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по том основу.

Имајући у виду наводе из захтева за мишљење, у вези са питањем да ли се физичко лице оснивач привредног друштва сматра осигураником самосталних делатности сагласно одредби члана 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03 ... и 107/09), Министарство финансија указује да је давање мишљења која су лица обавезно осигурана на пензијско и инвалидско осигурање у делокругу рада Министарства рада и социјалне политике, као ресорно надлежног за давање стручног мишљења о примени одредаба наведеног закона.

Иначе, Министарство финансија наводи да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, према члану 9. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... и 53/10).

4. Обавеза плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у случају када послодавац запосленима исплаћује солидарну помоћ

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-3646/2010-04 од 5.1.2011. год.)

Мишљењем Министарства финансија број: 413-00-3646/2010-04 од 22. децембра 2010. године, које је дато у вези са

питањем о пореском третману солидарне помоћи коју послодавац исплаћује запосленима, наведено је да „не плаћа се порез на доходак грађана на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи, уколико су испуњени услови из члана 18. став 1. тачка 5) Закона и чл. 10. и 11. Правилника. Међутим, у случају када послодавац врши давање запосленом које својим општим актом карактерише солидарном помоћи, а које по својој суштини не одговара појму солидарне помоћи сагласно Закону и Правилнику, односно за које (давање) нису испуњени услови наведени у Закону и Правилнику, такво примање запосленог има карактер зараде и предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараду“.

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, Министарство финансија наводи да је одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09, у даљем тексту: Закон) прописано да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Чланом 105. став 3. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) прописано је да се под зарадом у смислу става 1. тог члана сматрају сва примања из радног односа, осим накнада трошкова запосленог у вези са радом из члана 118. тач. 1)–4) и других примања из члана 119. и члана 120. тачка 1) тог закона.

Одредбом члана 120. тачка 1) Закона о раду прописано је да послодавац може општим актом, односно уговором о раду да утврди право на јубиларну награду и солидарну помоћ.

Према мишљењу Министарства рада и социјалне политике број: 401-00-1307/2010-02 од 24. децембра 2010. године, на основу захтева за добијање мишљења о примени прописа у области радних односа, а које је Министарству финансија достављено у прилогу захтева за мишљење, „у смислу Закона о раду солидарна помоћ нема карактер зараде“.

Имајући у виду наведено, како је одредбом члана 13. став 1. Закона прописано да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа, као и да се према Закону о раду (члан 105. став 3. тог закона) под зарадом сматрају сва примања из радног односа, осим, поред осталог, солидарне помоћи као другог примања из члана 120. тачка 1) тог закона, Министарство финансија сматра да у случају када послодавац врши предметно давање запосленом које по својој суштини одговара појму солидарне помоћи сагласно прописима који уређују радне односе, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање на примање по основу солидарне помоћи. Међутим, уколико послодавац врши давање запосленом које по својој суштини не одговара појму солидарне помоћи сагласно прописима који уређују радне односе, Министарство финансија сматра да такво примање запосленог има карактер зараде и подлеже плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду.

5. Обрачунавање и плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач и истовремено директор привредног друштва који обавља послове директора без заснивања радног односа, по основу уговора о правима и обавезама директора и уписан је у регистар као заступник тог привредног друштва, као и порески третман примања по основу накнаде трошкова запосленима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 414-00-65/2009-04 од 25.11.2010. год.)

Одредбом члана 48. став 5. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09) прописано је да лице које обавља

послове директора из става 4. тог члана има право на накнаду за рад која има карактер зараде и друга права, обавезе и одговорности у складу са уговором.

У погледу правне природе накнаде коју за свој рад остварује лице које обавља послове директора без заснивања радног односа, према мишљењу Министарства рада и социјалне политике, у чијој надлежности је давање мишљења о примени одредаба Закона о раду, број: 011-00-842/2007/02 од 14. септембра 2007. године, са лицем које обавља послове директора без заснивања радног односа међусобна права и обавезе уређују се уговором који „није уговор о раду, с обзиром да се не заснива радни однос, већ уговор којим се уређују међусобна права и обавезе између лица које је постављено за директора и послодавца“. Даље се наводи да „с обзиром да запослени има право на одговарајућу зараду (члан 104. Закона о раду), а да лице које обавља послове директора није засновало радни однос, то за свој рад има право на накнаду која има карактер зараде, у складу са Законом о раду (члан 48. став 5) и ка коју се плаћају сви доприноси за обавезно социјално осигурање“.

Имајући у виду наведено мишљење Министарства рада и социјалне политике, Министарство финансија сматра да накнада коју за свој рад оствари физичко лице – директор привредног друштва са којим није засновао радни однос и за свој рад остварује накнаду која има карактер зараде, са становишта опорезивања прихода физичких лица има порески третман зараде сагласно одредби чл. 13. до 16. 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 и 18/10, у даљем тексту: Закон).

• Одредбом члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03 .. и 107/09) прописано је да су осигураници самосталних делатности лица која

су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом, који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан. Радом се сматра представљање и заступање привредних друштава од стране њихових 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 (став 3. тог члана).

Према одредби члана 17. став 1. тачка 17) Закона о здравственом осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 107/05 и 109/05) осигураници су лица која су обавезно осигурана у складу са тим законом, и то лица која су оснивачи, чланови, односно акционари привредних друштава (ортачка друштва, командитна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва и друге правне форме привредних друштава, односно предузећа), који у њима нису засновали радни однос али обављају одређене послове (у даљем тексту: оснивачи привредних друштава). Под обављањем одређених послова сматра се представљање и заступање привредног друштва од стране његових оснивача, ортака, чланова друштва, односно акционара и других лица у складу са законом на основу уписа у регистар надлежног органа, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређују привредна друштва (члан 18. тог закона).

Сагласно одредбама члана 7. став 1. тачка 7), члана 8. став 1. тачка 7) и члана 9. став 1. тачка 7) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“ бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09), физичко лице – оснивач, односно члан привредног друштва обвезник је доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, за здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености.

Одредбом члана 23. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање прописано је да основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва 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. овог члана закона), с тим да изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, основица доприноса за осниваче, односно чланове привредног друштва који су засновали радни однос са привредним друштвом чији су оснивачи, односно чланови је зарада у складу са чланом 13. овог закона.

Ако је прописана основица доприноса виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на највишу месечну основицу доприноса, сагласно одредби члана 41. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, с тим да основица доприноса на коју су обрачунати и плаћени доприноси за одређену календарску годину не може бити виша од највише годишње основице доприноса (члан. 43. тог закона.).

Имајући у виду наведене законске одредбе, оснивачи, односно чланови привредних друштава који у њима раде без заснивања радног односа, обвезници су доприноса за обавезно социјално осигурање, и то доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, за здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености, на основицу коју чини опорезива. добит, с тим да тако утврђена основица не може бити виша од највише годишње основице доприноса.

Дакле, сходно наведеним одредбама закона, мишљењу Министарства рада и социјалне политике, као и наводима из

захтева за мишљење, кад је физичко лице истовремено оснивач и директор привредног друштва са којим није засновао радни однос, а за свој рад остварује накнаду која има карактер зараде, обрачунавају се и плаћају сви доприноси за обавезно социјално осигурање до износа највише годишње основице доприноса. Како је у предметном случају физичко лице истовремено оснивач и директор привредног друштва са којим није засновао радни однос, а за свој рад остварује накнаду која има карактер зараде, Министарство финансија сматра да се плаћање по одбитку доприноса по основу накнаде за рад директора (како се наводи у предметном случају), која има карактер зараде, урачунава у износ утврђене обавезе плаћања доприноса за одређену календарску годину. Решењем надлежног пореског органа, сагласно закону, на опорезиву добит утврђује се коначна обавеза плаћања доприноса за оснивача, укупно до износа највише годишње основице доприноса.

• Према одредбама члана 18. став 2. Закона, који се односи на пореско ослобођење по основу обавезе плаћања пореза на зараду за одређене врсте примања која остварују запослени, не плаћа се порез на зараде на примања из става 1. тач. 1) до 4) тог закона која остварују лица која нису у радном односу, али за свој рад остварују приходе за које су обвезник пореза на зараду у смислу тог закона.

Имајући у виду да се пореско ослобођење из члана 18. став 2. Закона односи на ослобођење од пореза на зараду за примања запосленог по основу накнаде трошкова превоза у јавном саобраћају, дневнице за службено путовање у земљи и иностранству, накнаде трошкова смештаја на службеном путовању и накнаде превоза на службеном путовању (став 1. тач.

1) до 4) члана 18. Закона), на примање које оствари физичко лице – које обавља послове директора привредног друштва са којим није засновао радни однос, сагласно одредбама Закона о раду, и за свој рад остварује накнаду која има карактер зараде и предмет је опорезивања порезом на доходак грађана – по основу накнаде наведених трошкова, до висине прописаног неопорезивог износа, не обрачунава се и не плаћа порез на зараду.

ИЗБЕГАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНОГ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Да ли је у циљу опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку или изузимања од опорезивања камате коју у Републици Србији оствари амбасада друге државе уговорнице, потребно обезбедити потврду о резидентности од стране амбасаде друге државе уговорнице или се подразумева да је амбасада резидент земље коју представља?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-46/2011-04 од 23.2.2011. год.)

Уколико је у одговарајућем члану уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученом између Републике Србије и друге државе уговорнице предвиђено опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку камате коју у Републици Србији оствари резидент друге државе уговорнице (најчешће је у питању члан 11. став 2. уговора) или је, у члану 11. став 3. уговора, садржано решење које предвиђа да се камата која настаје у држави уговорници изузима од опорезивања у тој држави, под условом да је оствари и стварно поседује: влада, политичка јединица или јединица локалне самоуправе друге државе уговорнице (наведено решење садржано је у уговору са Азербејданом, Албанијом, Аустријом, Данском, Естонијом, Индијом, Ирском, Катаром, Кином, Кувајтом, Летонијом, Либијом, Литванијом, Малтом, Пакистаном, Словенијом, Турском, Украјином, Чешком

Републиком и Шпанијом) наведена решења се односе и на камату коју оствари амбасада друге државе уговорнице.

Министарство финансија напомиње да је споменуто опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку, односно изузимање од опорезивања прописано чланом 11. ст. 2. и 3. уговора, формулисано тако да се, приликом примене уговора, може тумачити шире од тумачења које произилази само из простог читања норме онако како је она написана, односно да се израз „резидент“ из члана 11. став 2. уговора, као и израз „Влада“, из члана 11. став 3. уговора, у складу са предметом и циљем тумачења, односи и на, у конкретном случају, амбасаду друге државе уговорнице у Републици Србији.

Министарство финансија сматра да би у сваком појединачном случају било тешко одбранити истицање супротних аргумената, у прилог ужег тумачења норме (у том смислу да амбасада није резидент земље коју представља, односно да амбасада није део Владе, због чега се опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку, односно изузимање од опорезивања предвиђено у члану 11. ст. 2. и 3. уговора, на амбасаду не би могло применити).

Када је реч о испуњењу услова за примену претходно наведеног решења (опорезивања бенефицираном стопом пореза по одбитку, односно изузимања од опорезивања камате коју оствари амбасада друге државе уговорнице) који се (услови), поред осталог, односе и на обавезу достављања исплатиоцу камате потврде о резидентности стварног власника камате (у конкретном случају, амбасаде) Министарство финансија указује да:

– Закон о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 18/10, у даљем тексту: Закон), у члану 40. став 1. Закона, прописује да се на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, између осталог, по основу камата, обрачунава 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.

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

У складу са чланом 40а став 2. Закона, 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 чији је резидент и то на посебном обрасцу прописаном подзаконским актом донетим у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Уколико нису испуњени наведени услови, примењује се стопа од 20% из члана 40. став 1. Закона, на основицу коју чини бруто износ камате.

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, дужан је да плати разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза по овом закону (члан 40а став 3. Закона).

Надлежни порески орган, на захтев нерезидента, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици (члан 40а став 4. Закона).

Министарство финансија напомиње да ће надлежни порески органи, у сваком конкретном случају, а на основу закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација, детаљно утврдити чињенично стање које опредељује постојање пореске обавезе.

– члан 1. (Лица на која се уговор примењује) прописује да се уговор о избегавању двоструког опорезивања примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Србије или друге државе уговорнице);

– члан 4. (*Резидент*) став 1. уговора, између осталог, прописује да „израз ‘резидент државе уговорнице‘ (у конкретном случају, друге државе уговорнице), за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, означава лице које, према законима те државе, подлеже опорезивању у тој држави по основу свог пребивалишта, боравишта, седишта управе или другог мерила сличне природе, и укључује ту државу, њену политичку јединицу или јединицу локалне самоуправе. Овај израз, међутим, не обухвата лице које у тој држави подлеже опорезивању само за доходак из извора у тој држави или само за имовину која се у њој налази“.

С обзиром на изнето, а у вези са претходно споменутом напоменом да ће надлежни порески органи, у сваком конкретном случају, а на основу закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација, детаљно утврдити чињенично стање које опредељује постојање или непостојање одговарајуће пореске обавезе, Министарство финансија сматра да приликом исплате камате амбасади друге државе уговорнице није неопходно да амбасада (у циљу остваривања права на опорезивање камате бенефицираном стопом пореза по одбитку, односно неопорезивања камате у Републици Србији) исплатиоцу прихода презентује потврду о резидентности јер се, сходно претходно наведеном члану 4. (*Резидент*) уговора о избегавању двоструког опорезивања, подразумева да је амбасада резидент друге државе уговорнице, односно да амбасада представља део Владе друге државе уговорнице на коју се односи опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку, односно изузимање од опорезивања предвиђено у члану 11. (Камата) ст. 2. и 3. уговора о избегавању двоструког опорезивања.

ЈАВНИ РАСХОДИ

ПЛАТЕ

1. Примена чл. 16. и 54. Закона о платама државних службеника и намештеника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-6/2011-06 од 17.1.2011. год.)

Чланом 54. Закона о платама државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 ... 99/10) дефинисано је, између осталог, да у 2011. години у виши платни разред може да напредује највише по 20% укупног броја државних службеника у државном органу, систематизованих Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, а у складу са Одлуком о максималном броју запослених у органима државне управе, јавним агенцијама и организацијама за обавезно социјално осигурање, о чему руководиоца државног органа доноси посебна решења до краја фебруара 2011. године.

С тим у вези, Упутством за припрему буџета Републике Србије за 2011. годину и пројекцијом за 2012. и 2013. годину дати су параметри за планирање плата запослених, где је, између осталог, наведено да у складу са чланом 54. Закона о платама државних службеника и намештеника треба планирати средства за напредовање запослених у виши платни разред платне групе, тако да су Законом о буџету Републике Србије за 2011. годину средства за напредовање запослених у виши платни разред обезбеђена у складу са наведеним чланом.

Одредбе члана 16. Закона о платама државних службеника и намештеника, којим се дефинише начин напредовања државног службеника у виши платни разред, ступају на снагу 1. јануара 2011. године. Средства за његову примену биће обезбеђена у буџету Републике за 2012. годину.

Полазећи од одредби Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10 и 101/10) којима су утврђена фискална правила у погледу дефицита буџета и јавног дуга, што представља ограничење приликом доношења буџета, као и одредби којима се расходи буџета могу вршити само у складу са обезбеђеним средствима, у законски прописаној процедури за израду буџета Републике Србије за 2012. годину одредиће се обим средстава за повећање плата по основу напредовања, односно проценат броја државних службеника на које се одредбе члана 16. Закона о платама државних службеника и намештеника могу применити.

Такође, Министарство финансија напомиње да је чланом 105. Закона о буџетском систему регулисано да уколико су одредбе других закона, односно прописа, у супротности са овим законом, примењују се одредбе овог закона. Наиме, одредбе Закона о платама државних службеника и намештеника којим се дефинише начин напредовања запослених у виши платни разред, морају бити у складу са Законом о буџетском систему, односно обавезе корисника буџетских средстава могу се једино извршавати у складу са обезбеђеним средствима у буџету Републике јер у супротном то би подразумева преузимање обавеза за које нису обезбеђена средства у буџету Републике.

Б У Ц Е Т С К И С И С Т Е М

1. Да ли је, имајући у виду одредбе чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему и одредбе Одлуке о буџету града Крагујевца за 2011. годину, финансирање новог индиректног корисника (Центар за стручно усавршавање запослених у образовању града Крагујевца), за чији рад средства нису обезбеђена наведеном одлуком о буџету, могуће пре усвајања ребаланса?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-79/2011 од 28.2.2011. год.)

Законом о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10 и 101/10), чланом 69. регулисано је да се у оквиру буџета део планираних прихода не распоређује унапред, већ се задржава на име текуће буџетске резерве, чија се средства користе за непланиране сврхе за које нису утврђене апропријације или за сврхе за које се у току године покаже да апропријације нису биле довољне.

Чланом 61. Закона прописано је да се у случају оснивања новог директног, односно индиректног корисника буџетских средстава, средства за његово пословање или овлашћења обезбеђују из текуће буџетске резерве.

С обзиром на то да је чланом 38. Закона о основама система образовања и васпитања („Сл. гласник РС“, бр. 72/09) предвиђено да јединице локалне самоуправе могу самостално или у сарадњи са другим јединицама локалне самоуправе да оснују центар за стручно усавршавање, у складу са законом којим се уређују јавне службе, почетком јануара 2011. године, како је наведено у допису, покренута је иницијатива за оснивање Центра за стручно усавршавање запослених у образовању града Крагујевца.

Уколико би Скупштина града Крагујевца, након усвојене Одлуке о буџету града Крагујевца за 2011. годину, донела одлуку о оснивању Центра, средства за финансирање његових надлежности, као новог индиректног корисника, у складу са чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему, обезбеђују се из текуће буџетске резерве.

Имајући у виду да се Град Крагујевац – Градска управа за образовање, културу, информисање, спорт и омладину Министарству финансија обратила за тумачење наведених одредби, из разлога што је Градска управа за финансије, како се наводи, на захтев Градске управа за образовање, културу, информисање, спорт и омладину, доставила мишљење да је пренос средстава могућ тек након доношења Одлуке о оснивању индиректног корисника и усвајања Одлуке о ребалансу буџета града Крагујевца за 2011. годину, позивајући се управо на одредбе чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему, Министарство финансија напомиње, након сагледавања достављених преписки две управе, да је према мишљењу Министарства финансија дошло до међусобног неразумевања.

Наиме, Градска управа за финансије потврдила је да је на основу чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему, као и чл. 27. и 29. Одлуке о буџету града Крагујевца за 2011. годину, могуће да се средства за рад Центра обезбеде променом апропријација и из средстава текуће буџетске резерве, али да пренос средстава пре доношења одлуке о оснивању и одлуке о ребалансу није могућ с обзиром на то да финансирање новог индиректног корисника није предвиђено Финансијским планом надлежне Управе за 2011. годину.

Полазећи од тако наведене примедбе, Министарство финансија указује на члан 50. Закона о буџетском систему, којим су регулисани рокови и обавеза за усклађивање финансијских планова директних и индиректних корисника буџетских средстава, који се доносе у складу са законом, са одобреним апропријацијама у буџету. При овоме, Министарство финансија напомиње да се под

апропријацијама одобреним буџетом сматрају и апропријације које су промењене у складу са чл. 61. и 69. Закона о буџетском систему, а што упућује на доношење измена и допуна финансијских планова.

У вези обезбеђивања средстава за финансирање надлежности нових директних или индиректних корисника буџетских средстава, односно корисника за чији рад средства нису обезбеђена актом о буџету, неопходно је имати у виду и члан 48. Закона о буџетском систему, којим је прописано да образложење предлога прописа мора да садржи процену финансијских ефеката које ће такав пропис имати на буџет. Процена треба да садржи сагласност локалног органа управе надлежног за финансије, који приликом евентуалног давања сагласности треба да укаже на могућност обезбеђивања средстава, и то, како на начин, тако и на временски период.

Као резиме свега наведеног је да након донешене одлуке о оснивању новог буџетског корисника, у конкретном случају Центра за стручно усавршавање запослених у образовању града Крагујевца, у складу са Законом о буџетском систему, средства за његово финансирање могу да се обезбеде из средстава текуће буџетске резерве, променом апропријација насталих као последица промена надлежности или ребалансом буџета, о чему, имајући у виду билансне могућности буџета, као и дозвољени ниво дефицита, треба да се изјасни Градска управа за финансије града Крагујевца.

Уједно, Министарство финансија посебно напомиње, да би се постигло остварење буџетских циљева и принципа, прописаних чланом 4. Закона о буџетском систему, неопходно је да корисници јавних средстава, према утврђеним средњорочним циљевима и приоритетима, доносе што реалније средњорочне планове за њихово остварење. Поштујући целу буџетску процедуру избегава се потреба обезбеђивање средстава за нове кориснике у току буџетске године.

2. Да ли Моравички управни округ треба да плаћа Републичком заводу за здравствено осигурање закуп за коришћење пословног простора у Горњем Милановцу, а у циљу правилне примене одредби Закона о буџету Републике Србије за 2011. годину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-1874/2010 од 8.2.2011. год.)

Чланом 14. Закона о буџету Републике Србије („Сл. гласник РС“, број 101/10) регулисано је да директни и индиректни корисници буџета Републике Србије, буџета локалних власти, осим јавних предузећа која су индиректни корисници буџета локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање, који користе пословни простор и покретне ствари којим управљају други корисници јавних средстава, намирују само трошкове по том основу.

Законом о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10 и 101/10), чланом 2, организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава Републичког завода за здравствено осигурање (здравствене и апотекарске установе чији је оснивач Република Србија, односно локална власт) дефинисани су као корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање.

Такође, истим чланом, органи и организације Републике Србије, односно органи и службе локалне власти дефинисани су као директни корисници буџетских средстава.

Имајући у виду наведено, као и да, између осталих, директни корисници, као и корисници организација за обавезно социјално осигурање имају карактер корисника јавних средстава (члан 2. Закона о буџетском систему), Моравички управни округ не треба да плаћа закуп Републичком заводу за здравствено осигурање за коришћење пословног простора у Горњем Милановцу, ул. Тихомира Матијевића.

Уједно Министарство финансија указује да, с обзиром на то да се директни и индиректни корисници средстава буџета Републике Србије, као и корисници организација за обавезно

социјално осигурање и други корисници јавних средстава, непосредно или посредно финансирају из буџета Републике Србије, буџета локалне власти или из финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање, у циљу реалнијег сагледавања укупне јавне потрошње, као и фискалног оптерећења за финансирање расхода, чланом 14. Закона о буџету Републике Србије за 2011. годину (на исти начин прописана је одредба и Законом о буџету Републике Србије за 2010. годину), избегава се мултипликовање износа буџетских прихода и расхода.

У складу са Законом о буџетском систему, консолидацијом, дефинисаном као исказивање прихода и примања и расхода и издатака више међусобно повезаних буџета и ванбуџетских фондова, као да се ради о јединственом субјекту, да би се избегло двоструко рачунање, искључују се међусобни трансфери између истих, као и између различитих нивоа власти.

3. Да ли је Апотека Чачак у обавези да плаћа Месној заједници Лучани закуп за рад апотеке у Лучанима, а у циљу правилне примене одредби Закона о буџету Републике Србије за 2010. годину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-703/2010 од 8.2.2011. год.)

Чланом 16. Закона о буџету Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 107/09 и 91/10) регулисано је да директни и индиректни корисници буџета Републике Србије, буџета локалних власти, осим јавних предузећа која су индиректни корисници буџета локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање, који користе пословни простор и покретне ствари којим управљају други корисници јавних средстава, намирују само трошкове по том основу.

Законом о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10 и 101/10), чланом 2, организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава Републичког завода за

здравствено осигурање (здравствене и апотекарске установе чији је оснивач Република Србија, односно локална власт) дефинисани су као корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање.

Такође, истим чланом, између осталих, месне заједнице дефинисане су као индиректни корисници буџетских средстава.

У складу са наведеним дефиницијама, Апотека Чачак и Месна заједница Лучани налазе се на списку Наредбе 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 консолидованих рачуна трезора („Сл. гласник РС“, бр. 113/09, односно 103/10).

Како се директни и индиректни корисници средстава буџета Републике Србије, као и корисници организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава, непосредно или посредно финансирају из буџета Републике Србије, буџета локалне власти или финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање, у циљу реалнијег сагледавања укупне јавне потрошње, као и фискалног оптерећења за финансирање расхода, чланом 16. Закона о буџету Републике Србије за 2010. годину (на исти начин прописана је одредба и Законом о буџету Републике Србије за 2011. годину), избегава се мултипликовање износа буџетских прихода и расхода.

У складу са Законом о буџетском систему, консолидацијом, дефинисаном као исказивање прихода и примања и расхода и издатака више међусобно повезаних буџета и ванбуџетских фондова, као да се ради о јединственом субјекту, да би се избегло двоструко рачунање, искључују се међусобни трансфери између истих, као и између различитих нивоа власти.

Сходно наведеном, Апотека Чачак, организациона јединица Лучани, не треба да плаћа закуп Месној заједници Лучани, већ је у обавези да намирује само трошкове по основу коришћења пословног простора.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ФЕБРУАРУ МЕСЕЦУ 2011. ГОДИНЕ

ПРАВИЛНИЦИ

Правилник о изменама и допунама Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на приходе грађана	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 2011.
Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 2011.
Правилник о изменама и допунама Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 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. 10 од 18. фебруара 2011.
Правилник о допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 18. фебруара 2011.

ОДЛУКЕ

Одлука о износима најпопуларнијих цена и минималних акциза за дуванске производе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 2011.
Одлука о престанку важења Одлуке о условима и начину одобравања краткорочних динарских кредита банкама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 2011.
Одлука за спровођење Одлуке о обавезној резерви банака код Народне банке Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 11. фебруара 2011.
Одлука о условима и начину рада девизног тржишта	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 10 од 18. фебруара 2011.

Одлука о условима и начину обављања своп куповине и своп продаје девиза између Народне банке Србије и банака	Сл. гласник РС, бр. 10 од 18. фебруара 2011.
Одлука о условима и начину обављања спот куповине и спот продаје девиза између Народне банке Србије и банака	Сл. гласник РС, бр. 10 од 18. фебруара 2011.

УПУТСТВА

Упутство за обављање аукцијске спот/своп куповине/продаје девиза између Народне банке Србије и банака	Сл. гласник РС, бр. 11 од 22. фебруара 2011.
---	--

ОСТАЛО

Исправка Одлуке о износима најпопуларнијих цена и минималних акциза за дуванске прерађевине	Сл. гласник РС, бр. 10 од 18. фебруара 2011.
---	--

ПРОПИСИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И СВЕТСКЕ ЦАРИНСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ

The list of classification decisions taken by the Harmonized System Committee at its 46th Session (September 2010) Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације на свом 46. заседању (септембар 2010. год)	Сл. гласник РС, бр. 11 од 22. фебруара 2011.
<i>Addendum</i> to the list of classification decisions taken by the Harmonized System Committee at its 45th Session (March 2010) <i>Допуна</i> Листе Одлука о сврставању које је донео Комитет за хармонизовани систем Светске царинске организације на свом 45. заседању (март 2010. год)	Сл. гласник РС, бр. 11 од 22. фебруара 2011.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Вук Ђоковић. – Год.32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132