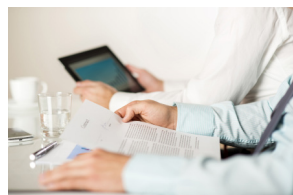
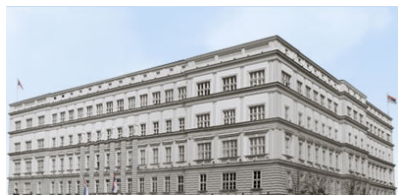




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 10
октобар 2017.
година LVII
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 10
октобар 2017.
година LVII
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
др Душан Вујовић, министар финансија

Уређивачки одбор
Горана Грозданић, др Наташа Ковачевић,
Весна Хрељац Ивановић, мр Јасмина Кнежевић

Главни уредник
Горана Грозданић
посебни саветник министра финансија

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

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

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

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2017 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Пореске импликације спровођења статусне промене (припајање) која се врши у складу са законом којим се уређују привредна друштва, без новчаног плаћања једином члану друштва преносиоца, при чему се стицање удела у основном капиталу друштва стицаоца не врши сразмерно уделу у основном капиталу друштва преносиоца, већ се власничка структура у друштву стицаоцу након припајања одређује сразмерно тржишним вредностима друштва преносиоца и друштва стицаоца (које су процењене од стране независног проценитеља) 13

2. Порески третман накнаде трошкова по основу службених путовања лицима која нису запослена код исплатиоца, са аспекта закона који уређује опорезивање дохотка грађана и закона који уређује опорезивање добити правних лица 17

3. Порески третман улагања непокретности као неновчаног капитала, које врши привредно друштво установи чији је оснивач (у којој има 100% учешћа у капиталу), при чему је привредно друштво – улагач обвезник пореза на додату вредност, а непокретности које су предмет улагања чине објекти изграђени пре 2005. године и један објекат изграђен 2012. године чији је инвеститор привредно друштво – улагач 21

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Утврђивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши промет услуге сече стабала са одвозом тих стабала, у циљу рашчишћавања терена за изградњу пруге, тј. у оквиру припреме градилишта за изградњу пруге 31

2. Порески третман промета добара – металних делова која се уносе у слободну зону, а који се врши страном лицу које није корисник слободне зоне, при чему страном лице има закључен уговор са обвезником ПДВ – корисником слободне зоне да предметна добра – металне делове угради у производ који се отпрема у иностранство	34
3. Утврђивање пореског дужника у случају изградње филтерског постројења за воду (од материјала испоручиоца), као саставног дела водовода, када предметни промет врши обвезник ПДВ органу јединице локалне самоуправе	36
4. Одређивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ од сопственог материјала врши санацију, тј. поправку локалних путева и улица органу јединице локалне самоуправе	40
5. Порески третман енергетских услуга у складу са Законом о ефикасном коришћењу енергије у случају када обвезник ПДВ закључи уговор о јавно-приватном партнерству са јединицом локалне самоуправе	43
6. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се врши у оквиру реализације Пројекта „Инклузија и рани развој деце“ финансираног средствима зајма Међународне банке за обнову и развој у складу са Споразумом о зајму закљученом 12. маја 2017. године између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	46
7. Опорезивање преноса права располагања на грађевинским објектима у случају када обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши промет грађевинског објекта изграђеног 2008. године (магацина и пословне зграде) другом обвезнику ПДВ	48

8. Порески третман услуге давања у закуп пословног простора који обвезник ПДВ врши хуманитарној организацији и предузетнику, при чему предузетник за предметну услугу плаћа обвезнику ПДВ само трошкове електричне енергије, комуналних услуга и сл.	52
9. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се финансира из средстава донације, на основу Уговора о финансирању између Немачке развојне банке (KfW) и Републике Србије, коју представља Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, ради реализације програма „Јачање социјалне инфраструктуре у општинама погођеним мигрантском кризом“	53
10. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, а у случају када је обвезник ПДВ – продавац стекао предметни објекат у току изградње од обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, завршио изградњу тог објекта и даље га продаје трећим лицима	55
11. Порески третман преноса права располагања без накнаде на уметничким делима од стране обвезника ПДВ – привредног субјекта "А" Галерији Матице српске	64
12. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга у случају када обвезник ПДВ – извођач радова изврши другом обвезнику ПДВ испоруку са уградњом и пуштањем у рад нове опреме у оквиру трафостанице – постројења компензације реактивне енергије, укључујући и демонтажу старог постројења	67
13. Право на рефундацију ПДВ физичког лица које купује стан	71

14. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, а у случају када је обвезник ПДВ – продавац стекао предметни објекат у току изградње од обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, завршио изградњу тог објекта и користио га као пословни простор неколико година	74
15. Опорезивање преноса права располагања на грађевинском објекту у складу са Законом о ПДВ	83
16. Одређивање места промета услуга посредовања код смештаја у хотелима које обвезник ПДВ пружа правним лицима са седиштем у Републици Србији или у иностранству	90
17. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ за промет услуге давања у закуп пословног простора који Општина Мало Црниће, која није у систему ПДВ, врши обвезнику ПДВ?	93
18. Одређивање пореског дужника за промет добара, односно услуга који врши обвезник ПДВ у својству подизвођача радова главном извођачу – обвезнику ПДВ, на основу уговора о извођењу радова закљученог 2014. године, при чему је за предметни промет обвезник ПДВ – подизвођач наплатио авансна средства крајем 2014. године и почетком 2015. године	96
19. Право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану својих запослених (радно ангажованих) лица и других лица (пословних партнера)	108
20. Порески третман услуга образовања и васпитања	110
21. Порески третман преноса дела имовине као улог када обвезник ПДВ који обавља више делатности, и то: делатност сточарства, воћарства и ратарства, унесе као улог део имовине којом обавља	

наведене делатности у оквиру једног пољопривредног комплекса у ново привредно друштво	112
22. Примена пореске стопе ПДВ код промета оквира за наочаре заједно са футролом	115
23. Одређивање пореског дужника за промет услуга изнајмљивања опреме за изградњу са руковаоцем	117
24. Поседовање доказа потребних за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара повезаних са увозом који врши обвезник ПДВ домаћим увозницима	120
25. Допуна мишљења Министарства финансија број: 413-00-00288/2016 од 13.2.2017. год.	124
ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА	125
1. Да ли се давања обвезника учињена здравственој установи, и то, како у новцу (нпр. за адаптацију болничких објеката) тако и у стварима (медицинска опрема, намештај за болничке собе и канцеларије, клима уређаји и рачунари), признају као расход у пореском билансу обвезника – даваоца када су учињена установи у приватној својини?	125
2. Порески третман преноса потраживања у случају када нерезидентно правно лице уговором о преносу потраживања преноси на резидентно правно лице потраживање које (по основу уговора о кредиту) има према другом резидентном правном лицу (дужнику)	126
3. Да ли је обвезник – друштво за осигурање дужан да, у случају промета инвестиционих јединица, обрачуна капитални добитак?	127

4. Право коришћења права на пренос губитака у пореском билансу обвезника у поступку реорганизације који се спроводи према унапред припремљеном плану реорганизације 129

5. Подношење пореске пријаве и пореског биланса у случају продаје стечајног дужника као правног лица 131

6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу ангажовања лица (запослених код нерезидентног правног лица) ради управљања ваздухопловима у међународном ваздушном саобраћају, у случају када са државом резидентности примаоца прихода није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања 134

7. Право на коришћења пореског подстицаја у случају (накнадних) улагања извршених на непокретностима и опреми који су, као неновчани улог, унети у основни капитал обвезника, а у складу са одредбама члана 50а Закона о порезу на добит правних лица 136

8. Признавање расхода амортизације, односно расхода по основу репрезентације и датих чланарина домаћим и страним удружењима, а које Инжењерска комора Србије евидентира у својим пословним књигама 138

9. Право на преношење губитака у случају статусне промене 142

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за трансформаторску станицу и за силос за цемент, за које је обвезник правно лице чија је претежна регистрована делатност у Сектору Ф 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда, „чини књиговодствена вредност

исказана у складу са чл. 4. Закона о порезима на имовину или је због претежне делатности пореска основица просечна цена“?..... 145

2. Да ли се плаћа порез на поклон на донацију лека (укупне вредности веће од 100.000 динара) за обезбеђивање терапије пацијентима са потврђеном дијагнозом Фабријеве болести, који је у Републику Србију увезло (једно) привредно друштво, а који (друго) привредно друштво – произвођач лека учини Клиничком центру Војводине?..... 151

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман давања физичком лицу у случају када друштво за осигурање у оквиру своје пословне политике, ради подстицања продаје полиса осигурања од аутоодговорности, постојећим клијентима под једнаким условима поклони картице (чија је вредност од 300 до 1.000 динара) које пружају посебне погодности, а које клијенти добијају по достављању друштву за осигурање одређених информација у писаном облику 153

2. Порески третман оствареног прихода у случају када физичко лице врши пренос уз накнаду удела у привредном друштву који је пре продаје имао у свом власништву непрекидно најмање десет година..... 155

3. Порески третман дневнице за службено путовање у иностранство запослених на Универзитету у Београду и чланицама Универзитета у Београду, факултетима, институтима и Универзитетској библиотеци „Светозар Марковић“ 157

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли се ловачко и спортско оружје опорезује порезом на регистровано оружје?..... 163

Да ли се у случају кад обвезник поседује оружни лист за држање оружја за личну безбедност на који су уписана три комада оружја за личну безбедност, а истовремено има и издату „нову“ дозволу за ношење тог оружја, порез плаћа по сваком комаду оружја за личну безбедност за која су издате и исправе за ношење оружја?..... 163

2. Да ли је Црвени крст Србије, применом одредбе члана 5. став 1. тачка 3) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, ослобођен обавезе плаћања пореза на употребу моторних возила – за амбулантна возила која се региструју на име Црвеног крста Србије? 170

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање надлежног пореског органа у ситуацијама када је уписана хипотека на непокретности пореског дужника као средство обезбеђења пореског дуга 173

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач и заступник привредног друштва у коме остварује накнаду по основу уговора о допунском раду, а истовремено је запослен код другог послодавца..... 177

2. Када се и коме врши уплата доприноса за обавезно социјално осигурање у случају када у току остваривања права пред Фондом солидарности наступи смрт странке која је претходно поднела захтев за исплату неисплаћене зараде и припадајућих доприноса?..... 180

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман ауторских накнада по основу лиценце за софтвер, као и накнада за услуге (обрачунатих методом трошкова увећаних за уговорену маржу), у вези примене уговора о избегавању двоструког опорезивања са Аустријом 183

2. Валидност потврде о резидентности коју су на сајту објавили Гугл и Фејсбук, као доказ да су резиденти Ирске и, с тим у вези, примене одредаба Закона о порезу на добит правних лица и уговора о избегавању двоструког опорезивања са Ирском..... 189

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли домаће правно лице може у својим пословним књигама у 2017. години да обрачуна уговорену камату за ранији период (2003–2016. година) и да исту прокњижи на терет расхода? 193

2. а) Елементи и садржина рачуна у смислу валидности истог, а који је издала предузетничка радња за извршене услуге предузећу „А“ 195

б) Да ли постоји обавеза да се ангажованом подизвођачу (предузетничкој радњи) дају информације о томе за ког купца се конкретно производи неки производ, о којој врсти производа се ради и да ли су ови подаци морали да буду садржани у фактури? 195

в) С обзиром да је предузетничка радња већину посла обављала својим основним средствима, да ли је то релевантно у погледу валидности (законитости) фактуре (рачуна)?..... 195

г) Да ли се предузетничке радње, које су регистроване у складу са Законом о привредним друштвима (плаћају порез паушално), могу сматрати законитим пословним партнерима привредним друштвима и да ли фактуре које оне издају представљају валидан рачуноводствени документ? 195

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Платна трансакција која би се обавила између резидента – правног лица и нерезидента – физичког лица, а по основу купопродаје непокретности која се налази у Републици 199

ФАКТОРИНГ

1. Факторинг са регресом.....203

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у октобру 2017. године205

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Пореске импликације спровођења статусне промене (припајање) која се врши у складу са законом којим се уређују привредна друштва, без новчаног плаћања једином члану друштва преносиоца, при чему се стицање удела у основном капиталу друштва стицаоца не врши сразмерно уделу у основном капиталу друштва преносиоца, већ се власничка структура у друштву стицаоцу након припајања одређује сразмерно тржишним вредностима друштва преносиоца и друштва стицаоца (које су процењене од стране независног проценитеља)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-178/2017-04 од 26.10.2017. год.)

1. Са становишта Закона о порезима на имовину

▪ Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду, и то:

- права својине на непокретности,
- права интелектуалне својине,
- права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног, као и
- права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 24а тачка 3) ЗПИ, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос апсолутног права из члана 23. ЗПИ са правног претходника на правног следбеника у статусној промени, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Према мишљењу Министарства привреде број: 011-00-169/2017-10 од 12. октобра 2017. године, које је дато по питању да ли се конкретан пренос имовине може сматрати статусном променом припајања у складу са Законом о привредним друштвима: „Одредбом члана 483. ст. 1. до 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано је да се статусном променом друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Сви чланови друштва преносиоца стичу уделе, односно акције у друштву стицаоцу сразмерно својим уделима, односно акцијама у друштву преносиоцу, осим ако се сваки члан друштва преносиоца сагласи да се статусном променом изврши замена удела односно акција у другачијој сразмери или ако користи своје право на исплату уместо стицања удела, односно акција у друштву стицаоцу у складу са чланом 508. овог закона.

Члану друштва преносиоца се по основу статусне промене може извршити и новчано плаћање, али укупан износ тих плаћања свим члановима друштва преносиоца не може прећи 10% укупне номиналне вредности удела, односно акција које стичу чланови друштва преносиоца, а ако те акције немају номиналну вредност, 10% укупне рачуноводствене вредности тих акција.

Ставом 6. истог члана прописано је да се статусне промене не могу вршити супротно одредбама закона којим се уређује заштита конкуренције.

Такође, одредбом члана 485. Закона прописано је да су статусне промене припајање, спајање, подела и издвајање.

Статусном променом припајања једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације (члан 486. Закона).

Имајући у виду напред наведено, наводе из вашег дописа и из дописа привредног друштва „А“ у ком је, између осталог, наведено на који начин ће се спровести статусна промена између привредног друштва „Б“, као преносиоца (а чији једини члан са 100% удела је привредно друштво „А“) и привредног друштва „В“, као стицаоца, мишљења смо да је у конкретном случају реч о статусној промени припајања.

Наиме, у смислу горе наведених одредаба Закона статусна промена, између осталог, и статусна промена припајања подразумева да сви чланови друштва преносиоца стичу уделе, односно акције у друштву стицаоцу сразмерно својим уделима, односно акцијама у друштву преносиоцу, али исто тако, може се уговорити да се статусном променом изврши замена удела односно акција у другачијој сразмери под условом да се сваки члан друштва сагласи са том сразмером. Такође, чланом 483. став 3. Закона о привредним друштвима прописано је да се члану друштва преносиоцу може извршити и новчано плаћање. Међутим, новчано плаћање при спровођењу статусне промене није правило већ је Законом остављена и могућност да се ово плаћање уговори. Уколико се предвиди новчано плаћање оно може да се изврши само под условима прописаним овим чланом Закона.“

Према томе, ако се статусном променом, у складу са законом којим се уређују привредна друштва, сматра припајање једног привредног друштва – друштва преносиоца другом привредном друштву – друштву стицаоцу, тако што друштво преносилац преноси на друштво стицаоца целокупну имовину и обавезе, чиме друштво преносилац престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације, а привредном друштву – једином члану друштва преносиоца се, без доплате у новцу, замењује удео у друштву

преносиоцу за удео у друштву стицаоцу, при чему се стицање удела у основном капиталу друштва стицаоца не врши сразмерно уделу у основном капиталу друштва преносиоца, већ се власничка структура у друштву стицаоцу након припајања одређује сразмерно тржишним вредностима друштва преносиоца и друштва стицаоца (које су процењене од стране независног проценитеља), пренос апсолутних права са правног претходника на правног следбеника по основу те статусне промене није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

2. Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

У смислу члана 27. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЛ), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду имовине, између осталог, удела у капиталу правних лица, а одређује се као разлика између продајне цене имовине и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона.

Сходно одредби члана 31. став 1. ЗПДПЛ, статусна промена резидентних обвезника извршена у складу са законом којим се уређују привредна друштва (у даљем тексту: статусна промена), одлаже настанак пореске обавезе по основу капиталних добитака.

Пореска обавеза по основу капиталних добитака из става 1. овог члана настаће у тренутку кад правно лице које је имовину из члана 27. овог закона стекло статусном променом изврши продају те имовине (члан 31. став 2. ЗПДПЛ).

Капитални добитак из става 2. овог члана обрачунава се као разлика између продајне цене имовине и њене набавне цене коју је платило правно лице које је ту имовину статусном променом пренело на друго правно лице, усклађене на начин из члана 29. овог закона од дана набавке до дана продаје (члан 31. став 3. ЗПДПЛ).

• Сагласно наведеним законском одредбама, уколико се, у конкретном случају, ради статусној промени припајање, спроведеној у складу са законом којим се уређују привредна друштва, а којом се, како се наводи, стицање удела у основном капиталу друштва стицаоца не врши сразмерно уделу у основном капиталу друштва преносиоца, већ се власничка структура у друштву стицаоцу након припајања одређује сразмерно тржишним вредностима друштва преносиоца и друштва стицаоца (које су процењене од стране независног проценитеља), сматрамо да у случају тако извршене статусне промене не долази до преноса удела уз накнаду, и, с тим у вези, до настанка пореске обавезе по основу капиталног добитка, у смислу ЗПДПЛ.

• Такође, напомињемо да се, у случају статусне промене извршене у складу са законом којим се уређују привредна друштва, одлаже пореска обавеза по основу капиталних добитака (друштва преносиоца). Наиме, пореска обавеза по основу капиталних добитака (друштва стицаоца) ће настати у пореском периоду у којем друштво стицалац изврши продају имовине коју је стекло (статусном променом) од друштва преносиоца, при чему се капитални добитак обрачунава као разлика између продајне цене имовине и њене набавне цене (коју је платило друштво преносилац).

2. Порески третман накнаде трошкова по основу службених путовања лицима која нису запослена код исплатиоца, са аспекта закона који уређује опорезивање дохотка грађана и закона који уређује опорезивање добити правних лица
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-502/2017-04 од 13.10.2017. год.)

Према наводима из захтева, Инжењерска комора Србије (у даљем тексту: Комора), као правно лице које је основано у циљу

унапређења услова за обављање стручних послова у области просторног и урбанистичког планирања, пројектовања, изградње објеката и других области значајних за планирање и изградњу, ради обављања послова упућује своје чланове, који нису у радном односу у Комори, на службена путовања у земљи и иностранству. Наведена службена путовања чланова Коморе су добровољна и поводом позива упућених Комори за сарадњу од стране других комора, савеза, удружења и других организација. Истиче се да чланови Коморе на тим службеним путовањима не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње са наведеним организацијама, али остварују накнаду за ангажовање у органима и телима Коморе, као што су одбори, комисије и сл.

Са аспекта Закона о порезу на доходак грађана

Одредбом члана 85. став 1. тачка 12) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Одредбом члана 85. став 6. тачка 5) ЗПДГ прописано је да, изузетно од става 1. тачка 12) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) ЗПДГ, ако се исплата врши физичким лицима,

односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то: 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, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће.

Имајући у виду поменуте законске одредбе, као и наводе из дописа, у случају када правно лице – Комора врши накнаду трошкова по основу службених путовања у земљи члановима Коморе који нису код ње у радном односу (тј. нису у радном односу код Коморе која је исплатилац прихода), а који остварују накнаду за радно ангажовање у органима и телима Коморе (као што су одбори, комисије и сл.), таква накнада трошкова има карактер других прихода физичких лица и подлеже плаћању пореза на доходак грађана сагласно одредби члана 85. ЗПДГ, као и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање. Наиме, с обзиром да чланови Коморе остварују накнаду по основу свог радног ангажовања у Комори, која у себи садржи и накнаду трошкова (у висини цене превозне карте за одређена одредишта – од места из којих чланови долазе до седишта Коморе, према ценовнику БАС а.д., као и дневнице чија се висина обрачунава до висине неопорезивог износа за запослене), на целокупан износ накнаде трошкова обрачунава се порез на други приход и припадајући доприноси.

Са аспекта Закона о порезу на добит правних лица

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03,

84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматрају: установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе; политичка организација; синдикална организација; комора; црква и верска заједница; удружење; фондација и задужбина (члан 1. став 4. ЗПДПЛ).

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 60/14, 41/15 и 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. ЗПДПЛ.

Према члану 2. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН 1 – Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица за период од _____ до _____ 201 __. године.

Сходно одредбама закона који уређује планирање и изградњу, Комора је правно лице основано тим законом у циљу унапређења услова за обављање стручних послова у области просторног и урбанистичког планирања, пројектовања, изградње објеката и других области значајних за планирање и изградњу, заштите општег и појединачног интереса у обављању послова у тим областима,

организовања у пружању услуга у наведеним областима, као и ради остваривања других циљева, при чему средства за рад Комора стиче од чланарине, накнаде за утврђивање испуњености услова за одговорне урбанисте, пројектанте, одговорне извођаче радова, као и одговорне планере, донација, спонзорства, поклона и других извора у складу са законом.

Имајући у виду наведено, Комора (као правно лице) обвезник је пореза на добит правних лица у случају када (у пореском периоду) оствари приходе продајом производа или вршењем услуга уз накнаду (нпр. приходи од продаје робе, од закупнине, од камате и др.), при чему основицу за опорезивање (која се утврђује у пореском билансу) представља разлика између прихода остварених на тржишту и расхода који су настали у вези са остварењем тих прихода. У том случају, Комора на редном броју 1. до 3. Обрасца ПБН 1 исказује приходе остварене на тржишту, а на редном броју 5. до 9. тог обрасца (само) оне расходе који су у вези са остварењем тих прихода.

Сагласно наведеном, уколико је расход који Комора евидентира у својим пословним књигама по основу накнаде трошкова за службена путовања у земљи и дневница члановима (Коморе) који нису код ње у радном односу (а који остварују накнаду за радно ангажовање у органима и телима Коморе као што су одбори, комисије и сл.), везан искључиво за обављање делатности Коморе (дефинисане законом који уређује планирање и изградњу), у том случају, предметни расход не исказује се у пореском билансу (на Обрасцу ПБН 1).

3. Порески третман улагања непокретности као неовчаног капитала, које врши привредно друштво установи чији је оснивач (у којој има 100% учешћа у капиталу), при чему

је привредно друштво – улагач обвезник пореза на додату вредност, а непокретности које су предмет улагања чине објекти изграђени пре 2005. године и један објекат изграђен 2012. године чији је инвеститор привредно друштво – улагач (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00571/2017-04 од 3.10.2017. год.)

1. Са становишта 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, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) ЗПДВ, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом (члан 4. став 8. ЗПДВ).

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

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

Сагласно одредбама члана 2. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12), пренос целокупне имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос целокупне имовине код:

- 1) статусне промене привредног друштва, у складу са законом којим се уређују привредна друштва;
- 2) наставка обављања делатности предузетника у форми привредног друштва, у складу са Законом којим се уређују привредна друштва;
- 3) продаје, улагања, односно бестеретног давања;
- 4) наслеђивања.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) ЗПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона,

сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Одредбом члана. 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3). Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ изврши пренос целокупне имовине као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако је стицалац обвезник ПДВ или тим преносом постане обвезник ПДВ и ако продужи да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Међутим, ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси, односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом у складу са ЗПДВ.

Дакле, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ, који обавља делатност изнајмљивања објеката, пренесе целокупну имовину као улог другом обвезнику ПДВ, који се бави здравственом

делатношћу, при чему обвезник ПДВ – стицалац предметне имовине неће наставити да обавља делатност коју је обављао обвезник ПДВ – преносилац, нису испуњени услови за примену члана 6. став 1. тачка 1) ЗПДВ.

Према томе, промет сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом. С тим у вези, а узимајући у обзир наводе из захтева, да је један од објеката који се преноси изграђен 2012. године и да је својство инвеститора при изградњи тог објекта имао обвезник ПДВ – преносилац имовине, на пренос права располагања на том објекту обрачунава се ПДВ по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са ЗПДВ, с обзиром на то да је реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту. Пренос права располагања на грађевинским објектима изграђеним закључно са 31. децембром 2004. године ослобођен је ПДВ без права на одбитак претходног пореза.

2. Са становишта Закона о порезима на имовину

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

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

Према одредби члана 1. став 1. Закона о јавним службама („Сл. гласник РС“, бр. 42/91, 71/94, 79/05–др. закон и 83/14–др. закон, у даљем тексту: ЗОЈС), јавном службом у смислу овог закона сматрају се установе, предузећа и други облици организовања

утврђени законом, који обављају делатности, односно послове којима се обезбеђује остваривање права грађана, односно задовољавање потреба грађана и организација, као и остваривање другог законом утврђеног интереса у одређеним областима.

Средства којима послују предузећа, установе и други облици организовања из члана 1. овог закона могу бити у свим облицима својине (члан 2. ЗОЈС).

Установу, предузеће и други облик организовања за обављање делатности односно послова из члана 3. овог закона могу основати: Република, аутономна покрајина, град, општина и друга правна и физичка лица (члан 4. ЗОЈС).

Према томе, пренос права својине на непокретности који врши привредно друштво установи чији је оснивач (у којој има 100% учешћа у капиталу) на име уплате неновчаног улога, на који се плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. У конкретном случају, а узимајући у обзир наведе из предметног захтева да је један од објеката који се преноси изграђен 2012. године и да је својство инвеститора при изградњи тог објекта имао обвезник ПДВ – преносилац имовине, због чега се на тај први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту обрачунава и плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, тај пренос није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. За пренос који није предмет опорезивања не подноси се пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права и порез по том основу се не утврђује и не плаћа.

На пренос права својине на непокретности који врши привредно друштво установи на име уплате неновчаног улога, на који се не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, плаћа се порез на пренос апсолутних права.

Напомињемо да нема законског основа да се код улагања права својине на непокретности које врши привредно друштво установи оствари ослобођење од пореза на пренос апсолутних права применом члана 31. став 1. тачка 3) ЗПИ, имајући у виду да је то пореско ослобођење прописано за случај улагања апсолутних права у капитал привредног друштва које је резидент Републике Србије.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права.

3. Са становишта Закона о порезу на добит правних лица

Према одредби члана 27. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: ЗПДПЛ), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

Сходно члану 27. ст. 3. и 4. ЗПДПЛ, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана (у даљем тексту: имовина) и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика из става 3. овог члана негативна, у питању је капитални губитак.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. став 1. ЗПДПЛ).

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

Набавна цена из става 1. овог члана коригује се на процењену, односно фер вредност, утврђену у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и усвојеним рачуноводственим политикама, уколико је промена на фер вредност исказивана у целини као приход периода у коме је вршена (члан 29. став 2. ЗПДПЛ).

Према томе, када обвезник (привредно друштво) уноси неновчани улог – непокретности (који користи за обављање делатности), у своје зависно правно лице (у конкретном случају, установа која је основана ради стицања добити) и по том основу повећава оснивачки улог у капиталу (зависног) правног лица, у том случају, ради се о преносу имовине (непокретности) уз накнаду, у смислу члана 27. ЗПДПЛ. С тим у вези, (позитивна) разлика између вредности по којој су предметне непокретности унете у зависно правно лице, и њихових набавних вредности, које су утврђене у складу са чланом 29. ст. 1. и 2. ЗПДПЛ, према нашем мишљењу, представља капитални добитак, који се укључује у опорезиву добит и опорезује на начин прописан ЗПДПЛ.

Међутим, имајући у виду да је, у конкретном случају, пренос непокретности уз накнаду извршен између повезаних лица у смислу овог закона, продајном ценом сваке појединачне непокретности, за сврху одређивања капиталног добитка, сматра се, у складу са чланом 28. ЗПДПЛ, цена по којој је непокретност унета у капитал зависног друштва, а која (с обзиром да се ради о повезаним лицима) не може бити нижа од тржишне вредности предметне непокретности.

- Према одредби члана 59. став 1. ЗПДПЛ трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу (члан 60. став 1. ЗПДПЛ).

У смислу одредбе члана 60. став 3. ЗПДПЛ, обвезник је дужан да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. овог закона и става 1. овог члана, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

Сагласно члану 60. став 5. ЗПДПЛ, у случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са појединачним повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, он је дужан да у пореску основицу укључи:

- 1) износ позитивне разлике између прихода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, или
- 2) износ позитивне разлике између расхода по основу те трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

Сагласно наведеним законским нормама, а у вези са извршеним преносом права својине на предметним непокретностима, обвезник је дужан да (у складу са чланом 60. став 1. ЗПДПЛ) на одговарајућем редном броју пореског биланса унесе (заједно са осталим трансакцијама које је имао са повезаним лицима) износ предметне трансакције по трансферној цени (у конкретном случају, вредности по којој су непокретности унете у капитал зависног правног лица), као и да уз порески биланс приложи документацију (у форми извештаја) у оквиру које посебно приказује вредност исте трансакције по цени која би се остварила на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима

(принцип „ван дохвата руке“), и то на начин прописан ЗПДПЛ и Правилником о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима („Сл. гласник РС“, бр. 61/13 и 8/14, у даљем тексту: Правилник). Уколико се обвезникова трансферна цена (у конкретном случају, вредности по којој су непокретности унете у капитал зависног правног лица) разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, обвезник је дужан да у пореску основицу укључи износ позитивне разлике између прихода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, и то тако што ће износ позитивне разлике исказати на одговарајућем редном броју на којем се исказује збир коначних корекција трансферних цена по основу трансакција са свим појединачним повезаним лицима. С тим у вези, уколико се обвезникова трансферна цена (вредности по којој су непокретности унете у капитал зависног правног лица) не разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“ (што обвезник доказује у приложеној документацији), у том случају обвезник не врши корекцију у пореском билансу.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Утврђивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши промет услуге сече стабала са одвозом тих стабала, у циљу рашчишћавања терена за изградњу пруге, тј. у оквиру припреме градилишта за изградњу пруге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-225/2017-04 од 26.10.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, ако обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши промет услуга сече стабала са одвозом тих стабала, у циљу рашчишћавања терена за изградњу пруге, тј. у оквиру припреме градилишта за изградњу пруге, при чему је градилиште, у складу са чланом 2. тачка 38) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–испр, 64/10–одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13–одлука УС, 50/13–одлука УС, 98/13–одлука УС, 132/14 и 145/14), дефинисано као земљиште или објекат, посебно обележено, на коме се гради, реконструише или уклања објекат, односно изводе радови на одржавању објекта, у том случају реч је о промету услуга

из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активности из групе 43.12 – Припрема градилишта Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 10) Правилника, а за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац услуга. Међутим, у случају када се сеча и одвоз стабала не врше у оквиру припреме градилишта, порески дужник за предметни промет јесте обвезник ПДВ – пружалац услуга.

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац

добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

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

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

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

2. Порески третман промета добара – металних делова која се уносе у слободну зону, а који се врши страном лицу које није корисник слободне зоне, при чему страном лице има закључен уговор са обвезником ПДВ – корисником слободне зоне да предметна добра – металне делове угради у производ који се отпрема у иностранство
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-909/2017-04 од 26.10.2017. год.)

На промет добара који обвезник ПДВ врши кориснику слободне зоне, за која би обвезник ПДВ – стицалац добара (корисник слободне зоне) имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне, при чему се предметна добра уносе у слободну зону, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ уз испуњење прописаних услова. Наиме, обвезник ПДВ који врши предметни

промет и који је порески дужник за тај промет, може да оствари предметно пореско ослобођење ако поседује документ предузећа које управља слободном зоном којим се потврђује да између тог предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне, рачун испоручиоца добара која се уносе у слободну зону, изјаву корисника зоне да се ради о добрима за која би обвезник – стицалац добара имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне, као и оверену копију декларације којом се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима.

Међутим, на промет добара – металних делова која се уносе у слободну зону, а који се врши страном лицу које није корисник слободне зоне, при чему страном лице има закључен уговор са обвезником ПДВ – корисником слободне зоне да предметна добра – металне делове угради у производ који се отпрема у иностранство, ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи и плаћа у складу са Законом.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 5) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да

се ПДВ не плаћа на унос добара у слободну зону, превозне и друге услуге корисницима слободних зона које су непосредно повезане са тим уносом и промет добара и услуга у слободној зони, за које би обвезник – корисник слободне зоне имао право на одбитак претходног пореза када би та добра или услуге набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне.

Одредбом члана 6. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17) прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 5) Закона, за унос добара у слободну зону, обвезник који врши промет добара може да оствари ако поседује:

1) документ предузећа које управља слободном зоном (у даљем тексту: предузеће) којим се потврђује да између предузећа и корисника слободне зоне – примаоца добара постоји важећи уговор о коришћењу слободне зоне;

2) рачун испоручиоца добара која се уносе у слободну зону;

3) изјаву корисника зоне да се ради о добрима за која би обвезник – стицалац добара имао право на одбитак претходног пореза када би та добра набављао за потребе обављања делатности ван слободне зоне;

4) оверену копију декларације којом се доказује да су добра унета у слободну зону, у складу са царинским прописима.

3. Утврђивање пореског дужника у случају изградње филтерског постројења за воду (од материјала испоручиоца), као саставног дела водовода, када предметни промет врши обвезник ПДВ органу јединице локалне самоуправе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-809/2017-04 од 26.10.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана

9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, изградња филтерског постројења за воду (од материјала испоручиоца), као саставног дела водовода, сматра се прометом добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, с обзиром на то да је реч о активностима из групе 42.21 – Изградња цевовода Уредбе о класификацији делатности, а која је наведена у члану 2. став 1. тачка 5) Правилника. С тим у вези, када предметни промет врши обвезник ПДВ органу јединице локалне самоуправе, у конкретном случају Општинској управи Општине Мало Црниће, порески дужник за тај промет је Општинска управа Општине Мало Црниће.

Поред тога напомињемо, околност да се изградња филтерског постројења за воду финансира из средстава донације конкретне цркве, није од утицаја на одређивање пореског третмана наведеног промета.

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним

стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

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).

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

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

- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;
- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

4. Одређивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ од сопственог материјала врши санацију, тј. поправку локалних путева и улица органу јединице локалне самоуправе (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-121/2017-04 од 26.10.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. Према томе, када обвезник ПДВ од сопственог материјала врши санацију, тј. поправку локалних путева и улица органу јединице локалне самоуправе, са аспекта Закона реч је о промету добара из области грађевинарства у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 42.11 – Изградња путева и аутопутева Класификације делатности која је наведена у члану 2. став 1. тачка 2) Правилника, за који је порески дужник орган јединице локалне самоуправе.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

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).

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

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

Када обвезник пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) обавља активности из става 1. овог члана, независно од тога да ли је регистрован за обављање тих активности у складу са законом,

по налогу наручиоца, од сопственог материјала, под условом да се не ради само о додацима или другим споредним материјалима, сматра се да обвезник ПДВ, у складу са чланом 4. ст. 1. и 3. тачка 6) Закона, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

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

5. Порески третман енергетских услуга у складу са Законом о ефикасном коришћењу енергије у случају када обвезник ПДВ закључи уговор о јавно-приватном партнерству са јединицом локалне самоуправе
(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-302/2016-04 од 23.10.2017. год.)

Енергетске услуге уређене су Законом о ефикасном коришћењу енергије („Сл. гласник РС“, бр. 25/13). Према овом закону, енергетске услуге су услуге које обухватају активности и радње које у нормалним околностима доводе до проверљивог и мерљивог или процењивог повећања енергетске ефикасности објеката, техничких система, производних процеса, приватних и јавних услуга и/или уштеде примарне енергије. Ове услуге се заснивају на примени енергетски ефикасне технологије, односно поступака којима се постижу уштеде енергије и други пратећи позитивни ефекти, а могу да укључе одговарајућа руковања, одржавања и контроле неопходне за пружање услуге. Енергетске услуге се пружају на основу уговора којима се, између осталог, уговара уштеда енергије.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ закључи уговор о јавно-приватном партнерству са јединицом локалне самоуправе, а који, по својој суштини, независно од назива уговора, има за предмет пружање енергетске услуге (у уговореном временском периоду) у складу са Законом о ефикасном коришћењу енергије, при чему се за сврху пружања предметне услуге врше активности које подразумевају замену постојећих светилки новим лед светилкама, као и одржавање и обезбеђивање функционисања система јавне расвете у уговореном периоду, обвезник ПДВ – пружалац услуге је дужан да за промет предметне услуге која се, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), сматра временски ограниченом услугом, обрачуна ПДВ по пореској стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Наиме, како суштина предметног уговора није испорука добара већ обезбеђивање функционисања система јавне расвете на начин да се постигне уговорена уштеда електричне енергије, тј. енергетска услуга, испорука нових лед светилки и других добара која обвезник ПДВ – пружалац услуга употребљава у уговореном периоду у оквиру пружања предметне услуге сматра се споредним прометом добара који се врши уз промет енергетске услуге.

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

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

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).

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

Услуга се сматра пруженом даном када је престао основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга (члан 15. став 1. тачка 2) Закона).

Изузетно од става 1. тачка 2) овог члана, ако се за пружање услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун (члан 15. став 2. Закона).

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

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
- 2а) издавање рачуна код услуга из члана 5. став 3. тачка 1) овог закона;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

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

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

У случају пружања временски ограничених или неограничених услуга чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана (члан 42. став 2. Закона).

Обавеза издавања рачуна из ст. 1. и 2. овог члана, а у складу са ставом 3. члана 42. Закона, 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.

Одредбом члана 5. тачка 8) Закона о ефикасном коришћењу енергије прописано је да је енергетска услуга услуга која обухвата активности и радње које у нормалним околностима доводе до проверљивог и мерљивог или процењивог повећања енергетске ефикасности објеката, техничких система, производних процеса, приватних и јавних услуга и/или уштеде примарне енергије. Ове услуге се заснивају на примени енергетски ефикасне технологије, односно поступака којима се постижу уштеде енергије и други пратећи позитивни ефекти, а могу да укључе одговарајућа руковања, одржавања и контроле неопходне за пружање услуге. Енергетска услуга се пружа на основу уговора којим се, између осталог, уговара уштеда енергије.

Сагласно одредби члана 67. став 1. Закона о ефикасном коришћењу енергије, уговор о енергетској услузи је уговор који се, сагласношћу воља, закључује између корисника енергетске услуге и извршиоца енергетских услуга (ЕСЦО) за примену појединих мера побољшања енергетске ефикасности.

6. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се врши у оквиру реализације Пројекта „Инклузија и рани развој деце“ финансираног средствима зајма Међународне банке за обнову и развој у складу са

Споразумом о зајму закљученом 12. маја 2017. године између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-000657/2017-04 од 20.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на промет добара и услуга односно увоз добара који се врши у оквиру реализације пројеката у складу са уговором о зајму закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. С тим у вези, на промет добара и услуга, односно увоз добара који се врши у циљу реализације Пројекта „Инклузија и рани развој деце“, на основу Споразума о зајму између Међународне банке за обнову и развој и Републике Србије број: 8693-YF (у даљем тексту: Споразум), а за који је предметним споразумом предвиђено да ће се у потпуности финансирати из средстава зајма (100%), при чему то финансирање не подразумева финансирање трошкова по основу ПДВ, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Предметно пореско ослобођење може се остварити по процедури прописаној одредбама чл. 33–36. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17). Међутим, на промет консултантских услуга за које је Споразумом предвиђено 100% финансирање са укљученим порезима, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16б) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза.

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

Споразумом о зајму број: 8693-УФ, закљученим 12. маја 2017. године између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој, у оквиру Одељка III у табели дат је приказ, у процентима, трошкова који се финансирају из средстава зајма, а који искључују трошкове пореза.

7. Опорезивање преноса права располагања на грађевинским објектима у случају када обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши промет грађевинског објекта изграђеног 2008. године (магацина и пословне зграде) другом обвезнику ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00578/2017-04 од 19.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13,

68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту који врши обвезник ПДВ – инвеститор, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Порески дужник за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту је обвезник ПДВ који врши тај промет, осим када је реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту – хипотекованој непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека и првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту над којим се спроводи извршење у извршном поступку, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, а за који је порески дужник обвезник ПДВ – стицалац новоизграђеног грађевинског објекта.

Према томе, када обвезник ПДВ – инвеститор, на основу уговора о продаји, изврши промет грађевинског објекта изграђеног 2008. године (магацина и пословне зграде) другом обвезнику ПДВ, реч је о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, за који је порески дужник обвезник ПДВ који врши промет.

Напомињемо, на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, на основу уговора о продаји, не може се применити одредба члана 10. став 2. тачка 2) Закона, с обзиром да није реч о преносу права располагања на грађевинским објектима за који је Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

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

Према одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Према одредбама члана 10. став 2. тачка 5) подтач. (1) и (3) Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац добара, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета хипотековане непокретности код реализације хипотеке у складу са законом којим се уређује хипотека, односно добара и услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим

целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стичалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Одредбама члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Према одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

8. Порески третман услуге давања у закуп пословног простора који обвезник ПДВ врши хуманитарној организацији и предузетнику, при чему предузетник за предметну услугу плаћа обвезнику ПДВ само трошкове електричне енергије, комуналних услуга и сл.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00130/2017-04 од 19.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), прометом без накнаде сматра се искључиво промет по основу којег обвезник ПДВ нема никакво потраживање. С тим у вези, када обвезник ПДВ – закуподавац наплаћује од закупца само износ који представља накнаду за електричну енергију, комуналне услуге и сл., реч је о промету услуга давања у закуп пословног простора који се врши уз накнаду. У овом случају, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде, без ПДВ, који обвезник прима или треба да

прими за предметни промет (износ наведених трошкова, без ПДВ, који потражује од закупца). Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

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

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

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

Сагласно одредбама члана 17. став 3. 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.

9. Порески третман промета добара и услуга односно увоза добара који се финансира из средстава донације, на основу Уговора о финансирању између Немачке развојне банке (KfW) и Републике Србије, коју представља Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, ради

реализације програма „Јачање социјалне инфраструктуре у општинама погођеним мигрантском кризом“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-213/2017-04 од 19.10.2017. год.)

Одредбом члана 24. став 1. тачка 16а) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о донацији закљученим са државном заједницом Србија и Црна Гора, односно Републиком, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

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

У складу са наведеним, на промет добара и услуга, односно увоз добара, чија се набавка финансира из средстава донације, а који се врши у складу са уговором о донацији закљученим са Републиком Србијом, ПДВ се не плаћа, ако је тим уговором предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима осим ако ратификованим међународним уговором није друкчије предвиђено.

Међутим, с обзиром да је у члану 4. тачка 4.2 Уговора о финансирању између Немачке развојне банке (KfW) и Републике Србије коју представља Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, ради реализације програма „Јачање социјалне инфраструктуре у општинама погођеним мигрантском кризом“ (у даљем тексту: Уговор) предвиђено да ће, уколико из било ког разлога настане потреба да се плати порез или настане било која

друга врста јавног трошка, прималац плаћати све порезе и друге јавне трошкове који настану ван Федералне Републике Немачке у вези са закључивањем и извршавањем овог Уговора, сматрамо да се, у конкретном случају, на промет добара и услуга, односно увоз добара, који се финансира из средстава предметне донације, ПДВ обрачунава и плаћа у складу са Законом, тј. да се не може применити пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16а) и члана 26. тачка 1) Закона.

10. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, а у случају када је обвезник ПДВ – продавац стекао предметни објекат у току изградње од обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, завршио изградњу тог објекта и даље га продаје трећим лицима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-220/2017-04 од 16.10.2017. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и пренос права располагања на грађевинском објекту, ако су истовремено испуњени следећи услови:

– да се промет врши између обвезника ПДВ;

– да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;

– да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

У вези са наведеним, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ – инвеститор изврши пренос права располагања на незавршеном грађевинском објекту чија је изградња започета после 1. јануара 2005. године, реч је о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручено добро од примаоца добра или трећег лица, у коју није укључен ПДВ. При томе указујемо да се, са аспекта прописа који уређују опорезивање потрошње ПДВ, објектима сматрају грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изградњености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања. Према томе, када обвезник ПДВ, у својству инвеститора, започне изградњу објекта и након завршетка припремних радова и побијања шипова изврши промет тог добра, са аспекта Закона реч је о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

2. Обвезник ПДВ који, у оквиру обављања делатности, набавља добра и услуге може да оствари право на одбитак претходног пореза ако та добра и услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији и ако поседује прописану документацију – рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом.

У складу са наведеним, обвезник ПДВ којем је други обвезник ПДВ (први инвеститор) извршио први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у одређеној фази изградње и који наставља изградњу тог објекта у циљу продаје економски дељивих целина у оквиру тог објекта, има право да ПДВ обрачунат за промет добара и услуга набављених у циљу завршетка изградње предметног објекта, одбије као претходни порез уз испуњење других прописаних услова. Међутим, када је реч о ПДВ обрачунатом и исказаном у рачуну обвезника ПДВ за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у одређеној фази изградње, право на одбитак претходног пореза зависи од тога да ли ће, по завршетку изградње објекта, промет економски дељивих целина у оквиру тог објекта бити опорезив ПДВ у потпуности или ће њихов промет бити опорезив делом ПДВ, а делом порезом на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

Наиме, ако обвезник ПДВ, по завршетку изградње објекта, продаје економски дељиве целине у оквиру тог објекта, сматра се да обвезник ПДВ – продавац врши први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта у делу који је једнак делу објекта изграђеном од дана стицања од обвезника ПДВ – првог инвеститора и пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру

грађевинског објекта у делу који је једнак делу објекта изграђеном од стране претходног учесника у промету обвезника ПДВ – првог инвеститора. С тим у вези, могуће су две ситуације, и то:

1) ако обвезник ПДВ продаје економски дељиве целине другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез, при чему је уговором на основу којег се врши тај промет, за предметна добра у делу који је обвезник ПДВ – продавац стекао од претходног учесника у промету (првог инвеститора), предвиђено да ће се на промет тог дела обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у делу који је изградио од дана стицања објекта од првог инвеститора обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део који је обвезник ПДВ – продавац стекао од првог инвеститора обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има купац, као порески дужник;

2) ако обвезник ПДВ продаје економски дељиве целине другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ не може у потпуности одбити као претходни порез, односно лицу које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у делу који је изградио од дана стицања објекта од првог инвеститора обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док се за део који је обвезник ПДВ – продавац стекао од првог инвеститора ПДВ не обрачунава и не плаћа, с обзиром да је за тај промет законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

Напомињемо, под условом да је на дан стицања незавршеног грађевинског објекта извесно да ће промет одређене економски дељиве целине, примера ради конкретног пословног простора, бити опорезив ПДВ, обвезник ПДВ – продавац има право да ПДВ обрачунат за први пренос права располагања од стране претходног учесника у промету (првог инвеститора) и ПДВ обрачунат за добра и услуге набављене у циљу завршетка изградње објекта, одбије као претходни порез. Међутим, ако на дан стицања објекта није извесно

да ће промет одређене економски дељиве целине бити опорезив ПДВ, обвезник ПДВ нема право да ПДВ обрачунат за први пренос права располагања од стране претходног учесника у промету (првог инвеститора) одбије као претходни порез, док ПДВ обрачунат за добра и услуге набављене у циљу завршетка изградње објекта има право да одбије као претходни порез уз испуњење других прописаних услова.

Поред тога, утврђивање дела вредности грађевинског објекта, односно економски дељивих целина у оквиру тог објекта, који се опорезује ПДВ, врши се применом процента вредности објекта који је једнак разлици од 100% и процента учешћа вредности објекта на дан стицања незавршеног новоизграђеног грађевинског објекта у укупној вредности објекта у моменту преноса права располагања, при чему напомињемо да се вредност земљишта за сврху израчунавања процента вредности објекта не узима у обзир.

3. У случају промета грађевинског објекта (независно од тога да ли је реч о првом преносу права располагања на новоизграђеном или о неком другом преносу права располагања грађевинском објекту), односно економски дељивих целина у оквиру тог објекта, промет земљишта на коме се налази грађевински објекат и земљишта које служи редовној употреби тог објекта, сматра се споредним прометом који се врши уз промет објекта, односно економски дељиве целине у оквиру тог објекта, у складу са Законом. С тим у вези, код промета економски дељивих целина у оквиру грађевинског објекта чију је изградњу започео обвезник ПДВ – први инвеститор, а завршио обвезник ПДВ који врши предметни промет, у основицу за обрачунавање ПДВ, у складу са Законом, урачунава се и вредност земљишта.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем

тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Према одредби члана 10. став 2. тачка 3) Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на

додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Одредбом члана 7. став 1. Закона прописано је да пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре

електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

У складу са ставом 3. истог члана Правилника, у случају промета новоизграђеног грађевинског објекта, односио економски дељиве целине у оквиру тог објекта, када се само промет дела тог објекта опорезује ПДВ као први пренос права располагања, обвезник ПДВ утврђује проценат вредности објекта који се опорезује ПДВ (у даљем тексту: проценат вредности објекта).

Процент вредности објекта представља проценат који је једнак разлици од 100% и процента учешћа вредности објекта на дан 31. децембра 2004. године, односно на дан стицања незавршеног новоизграђеног грађевинског објекта у укупној вредности објекта у моменту преноса права располагања (члан 3. став 4. Правилника).

Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу објекта из става 3. овог члана утврђује се

применом процента вредности објекта на укупан износ накнаде за промет тог објекта, уз одбитак ПДВ (члан 3. став 5. Правилника).

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

Према 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, у складу са одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Одредбом члана 28. став 5. тачка 2) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

11. Порески третман преноса права располагања без накнаде на уметничким делима од стране обвезника ПДВ – привредног субјекта "А" Галерији Матице српске
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 631-00-1/2017-04 од 5.10.2017. год.)

Порески третман преноса права располагања без накнаде на уметничким делима од стране обвезника ПДВ – привредног субјекта "А" Галерији Матице српске, са аспекта Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), опредељује се, пре свега, у зависности од тога да ли је обвезник ПДВ – привредни субјект "А" набавио уметничка дела пре 1. јануара 2005. године, тј. пре почетка примене Закона или од 1. јануара 2005. године.

1. Ако је обвезник ПДВ – привредни субјект "А" набавио уметничка дела пре 1. јануара 2005. године, тј. пре почетка примене

Закона, пренос права располагања без накнаде на предметним добрима опорезује се ПДВ по општој пореској стопи од 20%. Наиме, с обзиром да се, у складу са Законом, пренос права располагања на добрима, који обвезник ПДВ врши без накнаде (без било каквог потраживања од примаоца добара или трећег лица), поистовећује са прометом добара уз накнаду, односно представља предмет опорезивања ПДВ, само ако се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза, а да се за промет добара који је извршен пре 1. јануара 2005. године ПДВ није обрачунавао и плаћао, пренос права располагања на добрима без накнаде који се врши од 1. јануара 2005. године, а која су набављена пре овог датума, предмет је опорезивања ПДВ чији се порески третман утврђује у складу са Законом.

2. Ако је обвезник ПДВ – привредни субјект "А" набавио уметничка дела од 1. јануара 2005. године, пренос права располагања без накнаде на предметним добрима, а у зависности од права на одбитак претходног пореза по основу њихове набавке, предмет је опорезивања ПДВ или није предмет опорезивања ПДВ, у складу са Законом.

Наиме, ако је обвезник ПДВ – привредни субјект "А" имао право да по основу набавке уметничких дела ПДВ обрачунат и исказан у рачуну обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, односно плаћен при увозу, одбије као претходни порез у складу са Законом, пренос права располагања на тим добрима без накнаде Галерији Матице српске предмет је опорезивања ПДВ за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ по општој пореској стопи од 20%. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом.

Ако обвезник ПДВ – привредни субјект "А" по основу набавке уметничких дела ПДВ обрачунат и исказан у рачуну

обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, односно плаћен при увозу, није имао право да одбије као претходни порез у складу са Законом, пренос права располагања на тим добрима без накнаде Галерији Матице српске није предмет опорезивања ПДВ.

Поред тога, ако је обвезник ПДВ – привредни субјект "А" набавио уметничка дела од 1. јануара 2005. године од лица које није обвезник ПДВ, пренос права располагања на тим добрима опорезује се ПДВ по општој пореској стопи од 20%.

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона о ПДВ, 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.

Са прометом добара уз накнаду, у складу са одредбама члана 4. став 4. тачка 2) и став 5. Закона, 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, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза.

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

Одредбама члана 28. став 1. Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме,

као и објекта за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

12. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга у случају када обвезник ПДВ – извођач радова изврши другом обвезнику ПДВ испоруку са уградњом и пуштањем

у рад нове опреме у оквиру трафостанице – постројења компензације реактивне енергије, укључујући и монтажу старог постројења

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-539/2017-04 од 4.10.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ – извођач радова изврши другом обвезнику ПДВ испоруку са уградњом и пуштањем у рад нове опреме у оквиру трафостанице – постројења компензације реактивне енергије, а под условом да та опрема чини саставни део објекта трафостанице (опрема која је инкорпорисана у објекат, што значи да се не може премештати са места на место без оштећења његове суштине), мишљења смо да је реч о промету добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 42.22 – Изградња електричних и комуникационих водова Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 6) Правилника. Такође, када обвезник ПДВ – извођач радова изврши другом обвезнику ПДВ испоруку са уградњом новог постројења компензације реактивне енергије у оквиру трафостанице, укључујући и монтажу старог постројења

извршену као споредан промет услуга, ради се о промету добара из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, као активност из групе 42.22 – Изградња електричних и комуникационих водова Класификације делатности, наведена у члану 2. став 1. тачка 6) Правилника.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Сагласно одредби члана 2. став 1. Правилника, добрима и услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се добра и услуге чији се промет врши у складу са чланом 4. став 1. и став 3. тачка 6) и чланом 5. став 1. и

став 3. тачка 3) Закона, у оквиру обављања делатности из следећих група Класификације делатности које су прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), и то:

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

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

став 2. тачка 3) Закона (став 2. истог члана Правилника).

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

13. Право на рефундацију ПДВ физичког лица које купује стан

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-00017/2017-04 од 3.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, под условом 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 и да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца. С тим у вези, ако физичко лице које купује стан није имало у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче тај стан, то физичко лице, уз испуњење осталих прописаних услова, сматра се купцем првог стана који има право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана у складу са Законом. Поред тога напомињемо, навођење да је грешка учињена 1992. године приликом уноса података у евиденцију обвезника

пореза на имовину у којој је конкретно физичко лице евидентирано као ималац права својине, а не као ималац станарског права, не треба да има утицај на остваривање права на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана у складу са Законом. Наиме, порески орган утврђује чињенично стање у сваком конкретном случају.

Одредбом члана 56а став 1. Закона прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Сагласно 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 уплатом на текући рачун продавца.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, а у складу са ставом 3. члана 56а Закона, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунатог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца.

Према ставу 4. истог члана Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног

домаћинства до 15 m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m², односно до 15 m².

У складу са ставом 5. истог члана Закона, ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4. овог члана.

Према ставу 6. истог члана Закона, породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. 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.

У складу са ставом 7. члана 56а 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.

Према ставу 8. истог члана Закона, надлежни порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2. тачка 2), односно става 3. овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана.

Надлежни порески орган 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 став 9. Закона).

14. Порески третман преноса права располагања на грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, а у случају када је обвезник ПДВ – продавац стекао предметни објекат у току изградње од обвезника ПДВ – претходног учесника у промету, завршио изградњу тог објекта и користио га као пословни простор неколико година (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00417/2017-04 од 3.10.2017. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским

објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

ПДВ опорезује се и пренос права располагања на грађевинском објекту, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

У другим случајевима, на пренос права располагања на грађевинском објекту, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу.

У вези са наведеним, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ – инвеститор изврши пренос права располагања на незавршеном грађевинском објекту, чија је изградња започета после 1. јануара 2005. године, реч је о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

Основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручено добро од примаоца добра или трећег лица, у коју није укључен ПДВ.

2. Обвезник ПДВ који, у оквиру обављања делатности, набавља добра и услуге, може да оствари право на одбитак претходног пореза ако та добра и услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза,

тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији, уз испуњење осталих прописаних услова – ако поседује рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом у којем је исказан обрачунати ПДВ (у случају када је обвезник ПДВ – претходни учесник у промету порески дужник за тај промет), односно ако је као порески дужник обрачунао ПДВ за промет за који обавезу обрачунавања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара или услуга, у складу са Законом.

Сагласно наведеном, обвезник ПДВ којем је други обвезник ПДВ (инвеститор) извршио први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту и који наставља изградњу тог објекта, при чему ће предметни објекат, по завршетку изградње, користити као објекат за вршење делатности (пословни простор) у оквиру које врши промет добара, односно услуга са правом на одбитак претходног пореза, има право да, уз испуњење свих прописаних услова, ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно ПДВ обрачунат за промет добара и услуга набављених у циљу завршетка изградње предметног објекта, одбије као претходни порез.

3. Када обвезник ПДВ, на основу уговора о продаји, изврши пренос права располагања на грађевинском објекту који користи као објекат за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, при чему је реч о објекту који је обвезник ПДВ стекао у току изградње од обвезника ПДВ – инвеститора и завршио изградњу истог, са аспекта Закона сматра се да обвезник ПДВ – продавац врши први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у делу изграђеном од дана стицања незавршеног грађевинског објекта

и пренос права располагања на грађевинском објекту у делу изграђеном од стране обвезника ПДВ – претходног учесника у промету (инвеститора). С тим у вези, могуће су две ситуације, и то:

1) ако обвезник ПДВ продаје објекат другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез, при чему је уговором на основу којег се врши тај промет, за део објекта који је обвезник ПДВ – продавац стекао од претходног учесника у промету (инвеститора), предвиђено да ће се на промет тог дела објекта обрачунати ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да за први пренос права располагања (део објекта који је изградио од дана стицања објекта од инвеститора) обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део објекта који је обвезник ПДВ – продавац стекао од инвеститора обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има купац објекта, као порески дужник. У овом случају, обвезник ПДВ – продавац нема обавезу исправке одбитка претходног пореза за објекат за вршење делатности у складу са чланом 32. Закона (износ ПДВ обрачунат од стране инвеститора), с обзиром да се промет целокупног објекта опорезује ПДВ, што значи да је реч о промету са правом на одбитак претходног пореза;

2) ако обвезник ПДВ продаје објекат другом обвезнику ПДВ, који обрачунати ПДВ не може у потпуности одбити као претходни порез, односно лицу које није обвезник ПДВ, обвезник ПДВ – продавац дужан је да за први пренос права располагања (део објекта који је изградио од дана стицања објекта од инвеститора) обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом, док за део објекта који је обвезник ПДВ – продавац стекао од инвеститора не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром да је за тај промет Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. У овом случају, обвезник ПДВ – продавац дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза у складу са чланом 32. Закона (износ ПДВ обрачунат од стране инвеститора), имајући у виду да је за пренос права располагања на грађевинском

објекту у делу стеченом од инвеститора Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. По основу преноса права располагања на предметном грађевинском објекту у делу који је обвезник ПДВ – продавац изградио од дана стицања објекта од инвеститора не врши се исправка одбитка претходног пореза из члана 32. Закона.

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Према одредби члана 10. став 2. тачка 3) Закона, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник је прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима

изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

У складу са ставом 3. истог члана Правилника, у случају промета новоизграђеног грађевинског објекта, односно економски дељиве целине у оквиру тог објекта, када се само промет дела тог објекта опорезује ПДВ као први пренос права располагања, обвезник ПДВ утврђује проценат вредности објекта који се опорезује ПДВ (у даљем тексту: проценат вредности објекта).

Процент вредности објекта представља проценат који је једнак разлици од 100% и процента учешћа вредности објекта на дан 31. децембра 2004. године, односно на дан стицања недовршеног новоизграђеног грађевинског објекта у укупној вредности објекта у моменту преноса права располагања (члан 3. став 4. Правилника).

Основица за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на делу објекта из става 3. овог члана утврђује се применом процента вредности објекта на укупан износ накнаде за промет тог објекта, уз одбитак ПДВ (члан 3. став 5. Правилника).

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

Према 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, у складу са одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

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

Одредбом члана 28. став 5. тачка 2) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

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

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и периода

у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза (члан 32. став 2. Закона).

Према ставу 3. тачка 1) истог члана Закона, обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза.

Начин спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте уређен је Правилником о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак, за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Сл. гласник РС“, бр. 120/12).

15. Опорезивање преноса права располагања на грађевинском објекту у складу са Законом о ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-196/2017-04 од 2.10.2017. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Правилником о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник) уређено је, између осталог, шта се сматра новоизграђеним грађевинским објектима и економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката. Наиме,

новоизграђеним грађевинским објектима сматрају се објекти чија је изградња, односно доградња започета до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године, као и објекти чија је изградња, односно доградња започета од 1. јануара 2005. године. Економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Сходно наведеном, грађевински објекти чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, не сматрају се новоизграђеним грађевинским објектима у смислу Закона. Самим тим, економски дељиве целине у оквиру тих објеката, не сматрају се економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката.

2. Поред првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката, ПДВ се опорезује и пренос права располагања на грађевинским објектима, односно економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши пренос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ – купац објекта има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет за који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Према томе, када обвезник ПДВ – продавац грађевинског објеката чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, и обвезник ПДВ – купац тог објекта који ће предметно добро користити искључиво за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или промет за који се сматра да је извршен у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији), у уговору, на основу којег се врши пренос права располагања на том добру, предвиде да се тај промет опорезује ПДВ, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ – купац добра у складу са чланом 10. став 2. тачка 2) Закона. ПДВ се обрачунава по прописаној пореској стопи ПДВ од 10% или 20%, у зависности од тога да ли је реч о преносу права располагања на стамбеном објекту, односно економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, који се опорезује по пореској стопи ПДВ од 10%, или о преносу права располагања на другом објекту, односно економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, који се опорезује по пореској стопи од 20%. Напомињемо, стамбеним објектом сматра се зграда која је у потпуности намењена становању, као и зграда која је делом намењена становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању.

3. Обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, који је од другог обвезника ПДВ купио грађевински објекат чија је изградња завршена закључно са 31. децембром 2004. године, има право да ПДВ који је обрачунао за промет обвезника ПДВ – продавца предметног добра одбије као претходни порез у складу са Законом. Наиме, право на одбитак претходног пореза може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са Законом и да набављено добро користи за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ,

промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији.

4. Поред тога, напомињемо да је обвезник ПДВ, који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке објекта за вршење делатности (нпр. обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 2) Закона), дужан да изврши исправку одбитка претходног пореза ако у року краћем од десет година од момента прве употребе тог објекта престане да испуњава услове за остваривање овог права, у складу са Законом.

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац

добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

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

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

Према одредби члана 23. став 2. тачка 14) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделитема на тим добрима.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника, објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 3. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно

плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према 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 (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

1) који је опорезив ПДВ;

2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;

3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, у складу са одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Одредбом члана 28. став 5. тачка 1) Закона прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

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

16. Одређивање места промета услуга посредовања код смештаја у хотелима које обвезник ПДВ пружа правним лицима са седиштем у Републици Србији или у иностранству (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 110-00-341/2017-04 од 2.10.2017. год.)

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

тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона, при чему је Законом уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. У случају када за одређивање места промета услуга нису прописани изузеци од примене начела прописаног чланом 12. став 4. Закона, место промета услуга одређује се у складу са тим начелом. Према наведеном начелу, тј. према члану 12. став 4. Закона, местом промета услуга који се врши пореском обвезнику сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ пружа услугу посредовања код смештаја у хотелима правним лицима са седиштем у Републици Србији или у иностранству, а која се сматрају пореским обвезницима из члана 12. Закона, реч је о услугама чије се место промета одређује у складу са чланом 12. став 4. Закона, тј. према месту у којем се налази седиште примаоца услуга или стална пословна јединица ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште. Наиме, услуге посредовања код смештаја у хотелима не сматрају се услугама у вези са непокретностима из члана 12. став 6. тачка 1) Закона за које се место промета одређује према месту у којем се налази непокретност.

Према томе, промет услуга посредовања код смештаја у хотелима, који се врши правном лицу са седиштем у иностранству, није предмет опорезивања ПДВ (што значи да се по основу пружања тих услуга ПДВ не обрачунава и не плаћа), док се промет услуга посредовања код смештаја у хотелима, који се врши правном лицу са седиштем у Републици Србији, опорезује по општој пореској стопи ПДВ од 20%. Поред тога напомињемо, за одређивање места промета услуга посредовања код смештаја у хотелима које се пружају

правним лицима – пореским обвезницима из члана 12. Закона, није од значаја место у којем се налази хотел, тј. да ли се хотел налази у Републици Србији или у иностранству.

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

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

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

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

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

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

Ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга

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

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

Одредбом члана 3. став 1. тачка 11) Правилника о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник), услугама које су непосредно повезане са непокретностима сматра се смештај у хотелима, мотелима, камповима и другим угоститељским објектима за смештај, као и право боравка на одређеном месту које произлази из конверзије сувласничког права на временски одређено коришћење непокретности (time-sharing).

Према одредби члана 4. став 1. тачка 4) Правилника, услугама које су непосредно повезане са непокретностима не сматра се посредовање код смештаја у хотелима, мотелима, камповима и другим угоститељским објектима за смештај.

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

17. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ за промет услуге давања у закуп пословног простора који Општина Мало Црниће, која није у систему ПДВ, врши обвезнику ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00770/2017-04 од 2.10.2017. год.)

Под претпоставком да Општинска управа Општине Мало Црниће није обвезник ПДВ, тј. да у претходних 12 месеци није

остварила укупан промет добара и услуга већи од 8.000.000 динара, односно да се, као мали обвезник, није определила за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на давање у закуп пословног простора правном лицу које је обвезник ПДВ, Општинска управа Општине Мало Црниће не обрачунава и не плаћа ПДВ. Такође, у овом случају обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ нема ни обвезник ПДВ – купац.

Напомињемо, у укупан промет добара и услуга за сврху одређивања обавезе евидентирања у систем ПДВ урачунава се опорезиви промет и промет за који је Законом прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, осим промета опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која се наплаћује накнада.

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

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

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

и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

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

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

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

У складу са одредбом става 3. истог члана Закона, мали обвезник може да се определи за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са овим законом надлежном пореском органу и у том случају стиче права и обавезу из става 2. овог члана, као и друга права и обавезе које обвезник ПДВ има по овом закону.

Према ставу 6. истог члана Закона, укупним прометом из става 1. овог члана сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тач. 1) и 2) овог закона, осим промета опреме и објеката за

вршење делатности и улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду (у даљем тексту: укупан промет).

Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу (члан 38. став 1. Закона).

18. Одређивање пореског дужника за промет добара, односно услуга који врши обвезник ПДВ у својству подизвођача радова главном извођачу – обвезнику ПДВ, на основу уговора о извођењу радова закљученог 2014. године, при чему је за предметни промет обвезник ПДВ – подизвођач наплатио авансна средства крајем 2014. године и почетком 2015. године (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-728/2017-04 од 2.10.2017. год.)

1. Пре свега, права и обавезе обвезника ПДВ одређена су Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ). С тим у вези, код реализације уговора код којих је једна од уговорних страна наручилац посла, а друга носилац конзорцијума (имајући у виду да конзорцијум нема посебан правни субјективитет и да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата), а у зависности од тога да ли је тим уговором уговорено да ће испоруку добара, односно пружање услуга наручиоцу посла вршити искључиво носилац конзорцијума или сви чланови конзорцијума (носилац конзорцијума и остали чланови), разликују се права и обавезе тих лица.

У случају када је уговором закљученим између наручиоца посла и обвезника ПДВ – носиоца конзорцијума (у даљем тексту:

носилац конзорцијума) уговорено да ће испоруку добара, односно пружање услуга наручиоцу посла вршити искључиво носилац конзорцијума, а да ће други обвезник ПДВ који има својство члана конзорцијума (у даљем тексту: члан конзорцијума) вршити испоруку добара, односно пружање услуга носиоцу конзорцијума, носилац конзорцијума издаје рачун за промет добара, односно услуга који врши наручиоцу посла, а има право да ПДВ обрачунат за промет који му је извршио, односно који треба да му изврши члан конзорцијума, одбије као претходни порез у складу са ЗПДВ.

У случају када је уговором закљученим између наручиоца посла и носиоца конзорцијума уговорено да ће испоруку добара, односно пружање услуга наручиоцу посла вршити и носилац и члан конзорцијума у смислу да ће сваки од њих извршити свој део уговореног посла, носилац конзорцијума, односно члан конзорцијума дужан је да за свој промет изда рачун наручиоцу посла у складу са ЗПДВ.

Наиме, чињеница да носилац конзорцијума, у оба случаја, наплаћује укупну накнаду за уговорени посао, нема утицај на обавезу издавања рачуна прописану Законом, што значи да је сваки обвезник ПДВ дужан да изда рачун за свој промет добара, односно услуга.

Основицу за обрачунавање ПДВ за опорезиви промет добара и услуга чини износ накнаде који обвезник ПДВ прима или треба да прими од наручиоца посла или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. С тим у вези, у случају када промет добара, односно услуга наручиоцу посла врши само носилац конзорцијума, док члан конзорцијума врши промет добара, односно услуга носиоцу конзорцијума, основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара, односно услуга носиоца конзорцијума чини укупан износ накнаде који носилац конзорцијума прима или треба да прими од наручиоца посла или трећег лица, без ПДВ. Међутим, када промет добара, односно услуга наручиоцу посла врши и носилац и члан конзорцијума, при чему накнаду за промет и носиоца и

члана конзорцијума наплаћује искључиво носилац конзорцијума, основица за обрачунавање ПДВ за промет добара, односно услуга носиоца конзорцијума не садржи износ који носилац конзорцијума наплаћује у име и за рачун члана конзорцијума, ако тај износ преноси члану конзорцијума у чије име и за чији рачун је извршио наплату. У овом случају, у рачуну који издаје носилац конзорцијума наручиоцу посла исказују се и подаци о износу новчаних средстава која носилац конзорцијума наплаћује у име и за рачун осталих чланова конзорцијума.

Одредбама члана 3. ЗПДВ 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. ЗПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

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

Сагласно одредби става 4. тачка 2) истог члана ЗПДВ, основица не садржи износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

У складу са одредбом члана 27. ЗПДВ, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

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

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. ЗПДВ, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

Сагласно одредбама члана 28. став 5. ЗПДВ, право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка б) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Одредбом члана 42. став 1. ЗПДВ прописано је да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга.

Сагласно одредбама става 4. истог члана ЗПДВ, 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 обрачунао на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунао ПДВ;

10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Министар ближе уређује у којим случајевима нема обавезе издавања рачуна или могу да се изоставе поједини подаци у рачуну, односно да се предвиде додатна поједностављења у вези са издавањем рачуна (члан 45. ЗПДВ).

Одредбом члана 6. став 1. тачка 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. 123/12 и 86/15) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са ЗПДВ, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате.

Према одредби члана 24. Правилника, када обвезник ПДВ, поред накнаде за промет добара и услуга, наплаћује и новчана средства у име и за рачун другог лица, у рачуну који издаје за тај промет добара и услуга исказује и податак о износу новчаних средстава која наплаћује у име и за рачун другог лица.

2. У циљу одређивања пореског дужника за промет добара, односно услуга који врши обвезник ПДВ – подизвођач обвезнику ПДВ – извођачу радова указујемо следеће:

2.1. Према одредби члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), која се примењивала у периоду од 1. јануара 2013. године закључно са 14. октобром 2015. године, за промет добара и услуга из области грађевинарства који врши обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. тог закона порески дужник је обвезник ПДВ – прималац добара или услуга, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња. Међутим, за промет добара и услуга из области грађевинарства који врши обвезник ПДВ – подизвођач

обвезнику ПДВ – извођачу радова, порески дужник је обвезник ПДВ – подизвођач.

Према томе, обвезник ПДВ – подизвођач који је крајем 2014. године и почетком 2015. године наплатио авансна средства за промет добара и услуга који треба да изврши обвезнику ПДВ – извођачу радова, дужан је да по том основу обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

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

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

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

Према одредби члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник из члана 8. и члана 9. став 2. овог закона.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13–одлука УС, 50/13–одлука УС,

98/13–одлука УС, 132/14 и 145/14), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

Грађење, складу са чланом 2. тачка 31) Закона о планирању и изградњи, јесте извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградња инсталација, постројења и опреме.

Реконструкција јесте извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта, којима се: утиче на стабилност и сигурност објекта и заштиту од пожара; мењају конструктивни елементи или технолошки процес; мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица, врши замена уређаја постројења, опреме и инсталација са повећањем капацитета (члан 2. тачка 32) Закона о планирању и изградњи).

Доградња јесте извођење грађевинских и других радова којима се изграђује нови простор ван постојећег габарита објекта, као и надзиђивање објекта, и са њим чини грађевинску, функционалну или техничку целину (члан 2. тачка 33) Закона о планирању и изградњи).

Одредбама члана 136. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да грађевинска дозвола садржи нарочито податке о:

- 1) инвеститору;
- 2) објекту чије се грађење дозвољава са подацима о габариту, висини, укупној површини и предрачунској вредности објекта;
- 3) катастарској парцели, односно катастарским парцелама на којима се гради објекат;
- 4) постојећем објекту који се уклања или реконструише ради грађења;
- 5) року важења грађевинске дозволе;
- 6) документацији на основу које се издаје.

Према одредби члана 149. Закона о планирању и изградњи, пре почетка грађења инвеститор обезбеђује: обележавање грађевинске парцеле, регулационих, нивелационих и грађевинских линија, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова; обележавање градилишта одговарајућом таблом, која

садржи: податке о објекту који се гради, инвеститору, одговорном пројектанту, број грађевинске дозволе, извођачу радова, почетку грађења и року завршетка изградње.

Одредбама члана 152. став 1. Закона о планирању и изградњи прописано је да је извођач радова дужан да:

- 1) пре почетка радова потпише пројекат за извођење;
- 2) решењем одреди одговорног извођача радова на градилишту;
- 3) одговорном извођачу радова обезбеди уговор о грађењу и документацију на основу које се гради објекат;
- 4) обезбеди превентивне мере за безбедан и здрав рад, у складу са законом.

2.2. Почев од 15. октобра 2015. године, а у складу са одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. ЗПДВ, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Међутим, с обзиром да је одредбом члана 34. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15) прописано да ако је за опорезиви промет добара и услуга извршено авансно плаћање закључно са 14. октобром

2015. године, а промет добара и услуга се врши од 15. октобра 2015. године, што значи да износ авансних средстава (плаћених закључно са 14. октобром 2015. године) представља накнаду или део накнаде за промет који се врши од 15. октобра 2015. године, у том случају за тај промет добара и услуга, порески дужник одређује се у складу са чланом 10. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14).

Према томе, за промет добара и услуга који од 15. октобра 2015. године изврши обвезник ПДВ – подизвођач обвезнику ПДВ – извођачу радова, а за који је закључно са 14. октобром 2015. године наплатио авансна средства, у конкретном случају крајем 2014. године и почетком 2015. године, порески дужник је обвезник ПДВ – подизвођач.

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

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

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка 6) Закона).

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;

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

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

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

Одредба члана 10. став 2. тачка 3) Закона, према одредби члана 38. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), примењује се од 15. октобра 2015. године.

Сагласно одредби члана 34. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 83/15), за опорезиви промет добара и услуга који се врши након почетка примене овог закона, а за који је пре почетка примене овог закона наплаћена, односно плаћена накнада или део накнаде, порески дужник за тај промет одређује се у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14).

19. Право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану својих запослених (радно ангажованих) лица и других лица (пословних партнера)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-161/2017-04 од 2.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга, односно ПДВ плаћен приликом увоза добара, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Међутим, обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану запослених, односно других радно ангажованих лица. Према томе, када обвезник ПДВ у малопродајном објекту отвори два ресторана – један намењен посетиоцима малопродајног објекта, а други запосленима и пословним партнерима, обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу набавки за потребе ресторана намењеног посетиоцима малопродајног објекта, док по основу набавки за потребе ресторана намењеног запосленима и пословним партнерима, који плаћају храну и пиће у ресторану, нема право на одбитак претходног пореза у делу који се односи на набавку за запослене. Поред тога напомињемо, начин плаћања хране и пића од стране запослених (готовина, ваучери и др.) није од утицаја на одређивање права на одбитак претходног пореза обвезника ПДВ.

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

Према члану 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 делјивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према члану 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 ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

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

Чланом 29. став 1. тачка 3) Закона прописано је да обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за исхрану и превоз запослених, односно других радно ангажованих лица за долазак на посао, односно одлазак са посла.

20. Порески третман услуга образовања и васпитања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-181/2017-04 од 2.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације који врше лица регистрована за обављање тих делатности, при чему се ове делатности обављају

у складу са прописима који уређују област предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања и професионалне преквалификације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу. Међутим, у случају када обвезник ПДВ – Математичко друштво „Архимедес“ обавља активности у оквиру образовно-васпитног, инструктивног и стручног рада у области математике и рачунарства, дужан је да на промет предметних услуга обрачуна ПДВ по општој стопи од 20% и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Наиме, наведене услуге не сматрају се услугама предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања, односно професионалне преквалификације, за чији је промет Законом прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 13) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности, ако се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују ту област.

Према одредби члана 7. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколског, основног, средњег, вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од остваривања добити.

21. Порески третман преноса дела имовине као улог када обвезник ПДВ који обавља више делатности, и то: делатност сточарства, воћарства и ратарства, унесе као улог део имовине којом обавља наведене делатности у оквиру једног пољопривредног комплекса у ново привредно друштво

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00206/2017-04 од 2.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ изврши пренос дела имовине као улог, сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Међутим ако неки од наведених услова није испуњен, испорука сваког добра у имовини која се преноси,

односно свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом.

Према томе, а у конкретном случају, када обвезник ПДВ који обавља више делатности, и то: делатност сточарства, воћарства и ратарства, унесе као улог део имовине којом обавља наведене делатности у оквиру једног пољопривредног комплекса у ново привредно друштво – обвезника ПДВ које ће наставити да обавља делатности сточарства, воћарства и ратарства, при чему преносилац имовине задржава право располагања на земљишту и објектима ван конкретног пољопривредног комплекса, примена члана 6. став 1. тачка 1) Закона зависи од тога да ли земљиште и објекти које задржава преносилац дела имовине омогућавају преносиоцу да настави да обавља делатности сточарства и воћарства, имајући у виду да, примера ради, земљиште може имати вишеструку намену у смислу да се може користити, између осталог, и за формирање засада, односно пашњака. С тим у вези, ако је у конкретном случају реч о преносу дела имовине који представља пословну целину, односно две пословне целине – пословна целина за обављање делатности сточарства и пословна целина за обављање делатности воћарства, чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности сточарства и воћарства, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља те делатности, уз испуњење осталих прописаних услова, на пренос тог дела имовине примењује се члан 6. став 1. тачка 1) Закона. Ако неки од прописаних услова није испуњен, наведена законска одредба се не примењује, већ се испорука сваког добра у делу имовине који се преноси сматра посебним прометом.

Одредбама члана 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем

тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом (члан 4. став 8. Закона).

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.

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, свака услуга која се пружа преносом имовине сматра се посебним прометом (члан 5. став 7. Закона).

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

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

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

Сагласно одредбама члана 3. став 1. Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен

(„Сл. гласник РС“, бр. 118/12, у даљем тексту: Правилник), пренос дела имовине код којег се, у смислу члана 6. став 1. тачка 1) Закона, сматра да промет добара и услуга није извршен је пренос дела имовине као пословне целине којом се омогућава самостално обављање делатности стицаоца тог дела имовине код:

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

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

22. Примена пореске стопе ПДВ код промета оквира за наочаре заједно са футролом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-209/2017-04 од 2.10.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), промет добара која се сматрају помагалима за слепе и слабовиде, у конкретном случају оквира за наочаре, опорезује се по посебној пореској стопи ПДВ од 10%. Такође, по посебној пореској стопи ПДВ од 10% опорезује се и увоз предметног добра ако је то добро у истоветном називу разврстано, односно обухваћено прописом којим се уређује царинска тарифа.

Промет, односно увоз футрола за наочаре опорезује се по општој пореској стопи ПДВ од 20%.

Међутим, у случају када обвезник ПДВ врши промет оквира за наочаре заједно са футролом, тај промет, у складу са одредбом члана 4. став 6. Закона, опорезује се по посебној пореској стопи ПДВ од 10%, имајући у виду да се испорука футроле у овом случају сматра споредним прометом добра који се врши уз испоруку оквира за наочаре.

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

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.

Одредбом става 6. истог члана Закона прописано је да ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

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

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

По посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се промет или увоз ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам (члан 23. став 2. тачка 4) Закона).

Одредбом члана 3. тачка 15) подтачка (10) Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04,

65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15, и 109/16, у даљем тексту: Правилник), у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају помагала за слепе и слабовиде, и то оквир за наочаре.

Посебна стопа ПДВ од 10% 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 (члан 10. Правилника).

23. Одређивање пореског дужника за промет услуга изнајмљивања опреме за изградњу са руковаоцем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00421/2017-04 од 2.10.2017. год.)

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства. Изнајмљивање кранова и друге опреме за изградњу са руковаоцима сматра се прометом услуга који се врши у оквиру обављања делатности 43.99 – Остали непоменути специфични грађевински радови Класификације делатности, а која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника.

Према томе, када обвезник ПДВ врши промет услуга

изнајмљивања опреме за изградњу са руковаоцем (нпр. кран, булдожер, багер и др.) другом обвезнику ПДВ, у конкретном случају у оквиру послова припреме терена и изградње путева, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – прималац услуга.

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

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

У складу са одредбом става 3. тачка 6) 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.

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).

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

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

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ.

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

- 1) 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда;
- 2) 42.11 Изградња путева и аутопутева;
- 3) 42.12 Изградња железничких пруга и подземних железница;
- 4) 42.13 Изградња мостова и тунела;
- 5) 42.21 Изградња цевовода;
- 6) 42.22 Изградња електричних и телекомуникационих водова;
- 7) 42.91 Изградња хидротехничких објеката;
- 8) 42.99 Изградња осталих непоменутих грађевина;
- 9) 43.11 Рушење објеката;
- 10) 43.12 Припрема градилишта;
- 11) 43.21 Постављање електричних инсталација;
- 12) 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система;
- 13) 43.29 Остали инсталациони радови у грађевинарству;
- 14) 43.31 Малтерисање;

- 15) 43.32 Уградња столарије;
- 16) 43.33 Постављање подних и зидних облога;
- 17) 43.34 Бојење и застакљивање;
- 18) 43.91 Кровни радови;
- 19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

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

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-00133/2017-04 од 2.10.2017. год.)

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

из члана 12. Закона промет услуга превоза добара повезаних са увозом добара, местом промета тих услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште. С тим у вези, када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у Републици Србији, место промета те услуге је у Републици Србији. За промет предметне услуге Законом је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, под условом да је вредност услуге превоза садржана у основици за обрачунавање ПДВ при увозу добара, тј. ако обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза поседује документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.) и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Напомињемо, за остваривање наведеног пореског ослобођења обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза није дужан да поседује јединствену царинску исправу (ЈЦИ), коју издаје надлежни царински орган.

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

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

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

1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;

2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Републици;

3) страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.

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

Према одредби члана 19. став 1. Закона, основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима.

Сагласно одредби члана 19. став 2. Закона, у основицу из става 1. овог члана урачунава се и:

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

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

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

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је

вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. овог закона.

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

У складу са одредбом става 2. истог члана Правилника, доказима из става 1. овог члана за превозне услуге које су повезане са увозом добара сматрају се:

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

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

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

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

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

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

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

25. Допуна мишљења Министарства финансија број: 413-00-00288/2016 од 13.2.2017. год.

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00132/2017-04 од 2.10.2017. год.)

У мишљењу Министарства финансија – Сектора за фискални систем број: 413-00-00288/2016 од 13.2.2017. године, између осталог, наведено је: „с обзиром на то да конзорцијум нема посебан правни субјективитет, већ да фактички представља групу лица која се удружују у циљу обављања одређеног пословног подухвата, чињеница да је корисник новчаних средстава која су предмет уговора о донацији (лице из члана 27. став 1. тачка 3) Правилника) истовремено и тзв. носилац конзорцијума не доводи до друкчијег одређивања обвезника ПДВ који могу да остваре пореско ослобођење за промет добара и услуга који се врши у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона.“ Наиме, а како се у конкретном случају сви чланови конзорцијума сматрају корисницима новчаних средстава, пореско ослобођење у складу са чланом 24. став 1. тачка 16а) Закона, а по прописаној процедури, може се остварити за промет добара, односно услуга који обвезник ПДВ врши кориснику новчаних средстава – тзв. носиоцу конзорцијума, односно сваком другом члану конзорцијума.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли се давања обвезника учињена здравственој установи, и то, како у новцу (нпр. за адаптацију болничких објеката) тако и у стварима (медицинска опрема, намештај за болничке собе и канцеларије, клима уређаји и рачунари), признају као расход у пореском билансу обвезника – даваоца када су учињена установи у приватној својини?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-656/2017-04 од 26.10.2017. год.)

Сагласно члану 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), као расход у пореском билансу обвезника признају се издаци у збирном износу највише до 5% од укупног прихода за:

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

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

Према члану 15. став 2. Закона, издаци из става 1. тачка 1) овог члана признају се као расход само ако су извршени лицима регистрованим, односно основаним за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. тачка 1) овог члана.

У смислу прописа о здравственој заштити, здравствена заштита је организована и свеобухватна делатност друштва (са

основним циљем да оствари највиши могући ниво очувања здравља грађана и породице) коју обавља здравствена служба, при чему здравствену службу у Републици, чине, између осталог, здравствене установе, како оне основане од стране Републике, аутономне покрајине, локалне самоуправе (у складу са Планом мреже који доноси Влада), тако и здравствене установе основане у приватној својини, у складу са законом.

Сагласно наведеном, мишљења смо да се давања обвезника учињена здравственој установи и то, како у новцу (нпр. за адаптацију болничких објеката), тако и у стварима (медицинска опрема, намештај за болничке собе и канцеларије, клима уређаји и рачунари, у конкретном случају), признају као расход у пореском билансу обвезника – даваоца (сходно члану 15. ст. 1. и 2. Закона), независно од тога да ли су учињена установи основаној од стране Републике, аутономне покрајине, јединице локалне самоуправе, или установи основаној у приватној својини, имајући у виду да су наведена давања у функцији обављања здравствене делатности.

2. Порески третман преноса потраживања у случају када нерезидентно правно лице уговором о преносу потраживања преноси на резидентно правно лице потраживање које (по основу уговора о кредиту) има према другом резидентном правном лицу (дужнику)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-768/2017-04 од 23.10.2017. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 91/15–аутентично тумачење и 112/15, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари

нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу камата.

Сходно члану 71. став 1. 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 на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетог дописа и прилога поднетог уз исти), нерезидентно правно лице (у даљем тексту: нерезидент) уговором о преносу потраживања преноси на резидентно правно лице (у даљем тексту: резидент) потраживање које (по основу уговора о кредиту) има према другом резидентном правном лицу (дужнику). Износ накнаде, коју резидент (као пријемник потраживања) плаћа нерезиденту (уступиоцу потраживања) по основу предметног уговора о уступању потраживања, једнака је износу потраживања (главница и камата) коју нерезидент има према дужнику.

С тим у вези, у случају када (по основу уговора о преносу потраживања) резидент плаћа нерезиденту накнаду (у износу који одговара висини преузетог потраживања), мишљења смо да се део износа (накнаде) који се односи на плаћање камате по кредиту, опорезује порезом по одбитку по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

3. Да ли је обвезник – друштво за осигурање дужан да, у случају промета инвестиционих јединица, обрачуна капитални добитак?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-295/2017-04 од 23.10.2017. год.)

Одредбом члана 27. став 1. тачка 4) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту:

Закон) прописано је да капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, у складу са законом којим се уређују инвестициони фондови.

У смислу члана 27. став 3. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине и њене набавне цене, усклађене према одредбама овог закона.

За сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне (члан 28. став 1. Закона).

Према члану 29. став 11. Закона, набавна цена инвестиционе јединице састоји се од нето вредности имовине отвореног фонда по инвестиционој јединици на дан уплате, увећане за накнаду за куповину уколико је друштво за управљање наплаћује, у складу са законом који уређује инвестиционе фондове.

Према Закону о инвестиционим фондовима („Сл. гласник РС“, бр. 46/06 ... 115/14), улагања у инвестиционе фондове могу вршити домаћа и страна правна и физичка лица, а инвестициони фонд се може организовати као отворени инвестициони фонд, затворени инвестициони фонд и приватни инвестициони фонд, при чему је затворени инвестициони фонд правно лице организовано као јавно акционарско друштво, док је приватни инвестициони фонд правно лице организовано као друштво са ограниченом одговорношћу, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

У смислу одредаба члана 42. Закона о инвестиционим фондовима, отворени инвестициони фонд је инвестициони фонд који нема својство правног лица, који оснива друштво за управљање и чијом имовином управља друштво за управљање, при чему је имовина отвореног фонда у својини чланова фонда. Отворени фонд се оснива са циљем да се заједничка средства која су прикупљена

од јавности улажу у преносиве хартије од вредности или у другу финансијску имовину у складу са овим законом, а на основу правила дисперзије ризика, као и на принципу откупа инвестиционих јединица на захтев члана фонда из имовине фонда.

Сходно одредбама чл. 45. и 47. Закона о инвестиционим фондовима, инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда се не могу слободно преносити, при чему је отворени фонд дужан да, на захтева члана фонда, откупи инвестиционе јединице.

У смислу закона који уређује осигурање, осигуравајуће друштво средствима техничких резерви (обрачунатим у складу са тим законом) прибавља имовину (између осталог, инвестиционе јединице инвестиционих фондова) која служи за покриће будућих обавеза по основу осигурања, као и евентуалних губитака због ризика који произилазе из послова осигурања које обавља друштво за осигурање.

Сагласно наведеном, у случају када обвезник – друштво за осигурање, као члан отвореног инвестиционог фонда, поднесе захтев за откуп инвестиционих јединица које је отворени фонд дужан да (у складу са Законом о инвестиционим фондовима) откупи, обвезник (друштво за осигурање, у конкретном случају) је дужан да утврди капитални добитак (губитак) на начин прописан одредбама чл. 27. до 29. Закона.

4. Право коришћења права на пренос губитака у пореском билансу обвезника у поступку реорганизације који се спроводи према унапред припремљеном плану реорганизације
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-767/2017-04 од 10.10.2017. год.)

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту:

Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Сагласно одредби члана 32. Закона, губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Сходно члану 34. став 1. Закона добит обвезника у поступку реорганизације, опорезује се у складу са овим законом.

Према одредби члана 34. став 2. тачка 4) Закона, обвезник из става 1. овог члана подноси пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана примене плана реорганизације са стањем на дан који претходи дану почетка примене плана реорганизације.

Сходно одредбама члана 155. ст. 1. и 4. Закона о стечају („Сл. гласник РС“, бр. 104/09 ... 83/14), реорганизација се спроводи ако се тиме обезбеђује повољније намирење поверилаца у односу на банкротство, а посебно ако постоје економско оправдани услови за наставак дужниковог пословања, а ако се план реорганизације подноси истовремено са предлогом за покретање стечајног поступка његов назив се мења у унапред припремљен план реорганизације, а садржина и поступак који се на њега примењује одређују се у складу са одредбама овог закона којима се то питање уређује.

У конкретном случају, а како произилази из садржине поднетог дописа, над обвезником се, према закону који уређује стечај, спроводи поступак реорганизације на основу правоснажно усвојеног унапред припремљеног плана реорганизације (у даљем тексту: УППР), који почиње да се примењује 2. октобра 2017. године.

С тим у вези, поставља се питање пореског третмана губитака утврђених у пореским билансима за пореске периоде који претходе почетку примене УППР-а.

Имајући у виду да се добит обвезника у поступку реорганизације опорезује на начин прописан Законом (у складу са чланом 34. став 1. Закона), мишљења смо да и обвезник над којим се спроводи поступак реорганизације (на основу УППР-а, у конкретном случају) може користити право на пренос губитака утврђених у пореском билансу на рачун добити из будућих обрачунских периода (прописано чланом 32. став 1. Закона).

Сагласно наведеном, губитак који је утврдио у пореском билансу за 2016. годину (односно за претходне године), обвезник може пренети у наредни порески период, у складу са чланом 32. Закона. С тим у вези, када обвезник у пореском билансу који подноси (у року од 60 дана од дана почетка примене УППР-а) за период 1. јануар – 1. октобар 2017. године, на одговарајућој позицији исказе добит, тако утврђену добит може умањити за износ губитака из претходних пореских периода, на начин прописан чланом 32. Закона. Уколико и након умањења предметне добити по напред наведеном основу, остане неискоришћени (порески) губитак, а у пореском билансу, који подноси за период 2. октобар – 31. децембар 2017. године, обвезник такође утврди добит, тако утврђена добит може се умањити за износ губитака из претходних пореских периода, у складу са чланом 32. Закона.

5. Подношење пореске пријаве и пореског биланса у случају продаје стечајног дужника као правног лица
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-638/2017-04 од 5.10.2017. год.)

Сагласно одредби члана 32. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон),

губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Према члану 34. став 1. Закона, добит обвезника у поступку ликвидације, у поступку стечаја од дана доношења решења о отварању стечајног поступка до дана почетка примене плана реорганизације или правоснажног решења о настављању стечајног поступка банкротством, као и у поступку реорганизације, опорезује се у складу са овим законом.

Сходно одредбама члана 34. ст. 4. и 5. Закона, добит обвезника у периоду од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка (у даљем тексту: период стечаја) утврђује се као позитивна разлика вредности имовине обвезника са краја и са почетка периода стечаја, после намирења поверилаца, при чему се пореска пријава и порески биланс подносе у року од десет дана од дана: правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством са стањем на дан правоснажности тог решења; правоснажности решења о закључењу стечајног поступка банкротством са стањем на дан правоснажности тог решења.

У складу са одредбом члана 38. став 1. Закона, порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година.

Пословна година је календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући и статусне промене, као и у случају покретања поступка стечаја или ликвидације (члан 38. став 2. Закона).

У смислу члана 38. став 7. Закона, изузетно од става 2. овог члана, за обвезника из члана 34. став 4. овог закона, порески период је период стечаја.

Чланом 64. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза који у току године отпочне са обављањем делатности дужан да

поднесе пореску пријаву у року од 15 дана од дана уписа у регистар надлежног органа.

У пореској пријави из става 1. овог члана обвезник даје процену прихода, расхода и добити за порески период који, за обвезника регистрованог до 15. у месецу, започиње месецом у коме је регистрован, а за обвезника регистрованог од 16. до краја месеца, првим наредним месецом. У пореској пријави обвезник обрачунава и месечни износ аконтације пореза на добит (члан 64. став 2. Закона).

Одредбе ст. 1. и 2. овог члана сходно се примењују и у случају када је над обвезником – стечајним дужником у току године обустављен стечајни поступак услед продаје стечајног дужника као правног лица, сагласно закону који уређује стечај, при чему је обвезник дужан да пореску пријаву поднесе у року од 15 дана од дана правоснажности решења о обустави стечајног поступка (члан 64. став 3. Закона).

Како произилази из садржине поднетог дописа, над обвезником је 2015. године отворен стечајни поступак који је окончан 2017. године продајом стечајног дужника као правног лица, па се, с тим у вези, поставило питање обавезе подношења пореске пријаве и пореског биланса и начина утврђивања добити у том конкретном случају.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају продаје стечајног дужника као правног лица (услед чега се обуставља стечајни поступак у односу на стечајног дужника) обвезник (над којим је обустављен стечајни поступак) је дужан да за период стечаја који, у конкретном случају, а према нашем мишљењу, траје од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до дана правоснажности решења о обустави стечајног поступка, поднесе пореску пријаву и порески биланс у којем добит утврђује као разлику имовине са краја и са почетка периода стечаја, на начин прописан одредбама члана 34. ст. 4. и 5. Закона.

Такође, обвезник је (у конкретном случају) дужан да, на начин прописан одредбама члана 64. Закона, поднесе пореску пријаву у којој даје процену прихода, расхода и добити, и обрачунава месечни износ аконтације пореза на добит. Пореска пријава се подноси за месец у којем је стечајни поступак обустављен, уколико је решење о обустави стечајног поступка постало правоснажно до 15. у месецу, односно за први наредни месец у односу на месец у којем је стечајни поступак обустављен, уколико је решење о обустави стечајног поступка постало правоснажно од 16. до краја месеца.

Напомињемо да, приликом подношења пореске пријаве и пореског биланса за порески период који започиње наредним даном у односу на дан обуставе стечајног поступка и траје до краја године (односно до краја пореског периода), обвезник (у конкретном случају), а према нашем мишљењу, нема право на пренос губитака (остварених у пореском периоду који претходи периоду стечаја), у складу са одредбом члана 32. Закона.

6. Порески третман прихода нерезидентног правног лица оствареног од резидентног правног лица по основу ангажовања лица (запослених код нерезидентног правног лица) ради управљања ваздухопловима у међународном ваздушном саобраћају, у случају када са државом резидентности примаоца прихода није закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-785/2017-04 од 4.10.2017. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању

двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Сагласно члану 4. став 1. Закона о ваздушном саобраћају („Сл. гласник РС“, бр. 73/10 ... 66/15—др. закон), ваздушни простор Републике Србије је простор изнад територије Републике Србије.

У смислу одредаба Закона о ваздушном саобраћају, за полетање, слетање и кретање ваздухоплова користе се аеродроми, при чему аеродром може да се користи за међународни ваздушни саобраћај ако оператер аеродрома обезбеди услове за прелазак државне границе у складу са законом којим се уређује заштита државне границе и ако је актом Владе одређен гранични прелаз за међународни саобраћај на аеродрому.

С тим у вези, а сагласно наведеним законским одредбама, у случају када нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход по основу накнаде за услугу авио-превоза у међународном ваздушном саобраћају, тако остварен приход, према нашем мишљењу, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да услуга превоза није пружена, односно коришћена на територији Републике.

Такође, када резидентно правно лице (на основу уговора о пружању услуга закљученог са нерезидентним правним лицем) ангажује пилоте (запослене код нерезидентног правног лица), који управљају ваздухопловима (искључиво) у међународном ваздушном саобраћају, мишљења смо да тако остварен приход нерезидента, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, имајући у виду да услуга превоза није пружена, односно коришћена на територији Републике.

7. Право на коришћења пореског подстицаја у случају (накнадних) улагања извршених на непокретностима и опреми који су, као неновчани улог, унети у основни капитал обвезника, а у складу са одредбама члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-616/2017-04 од 4.10.2017. год.)

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

У складу са чланом 50а став 1. Закона, улагањем у основна средства од стране другог лица, у смислу става 1. овог члана, сматра се и улагање у основни капитал и повећање основног капитала у складу са законом.

У случају из става 2. овог члана, основна средства вреднују се по тржишној (фер) вредности (члан 50а став 3. Закона).

У смислу одредаба члана 50и Закона, право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона, не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици, као и за набавку основних средстава наведених у ставу 3. члана 50и Закона.

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се

на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 20/14 ... 101/16, у даљем тексту: Правилник) и исказује на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане на редном броју 4. Обрасца СУ).

Сходно одредбама Правилника, под ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ уносе се подаци о улагањима извршеним у основна средства, за која обвезник може да оствари право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, укључујући и основна средства која су већ коришћена на територији Републике, која је обвезник ставио у употребу, односно која користи за обављање делатности, у износу који је, до последњег дана периода за који се саставља порески биланс, плаћен добављачу, при чему се под наведеним редним бројевима не исказују подаци о вредности основних средстава стечених статусном променом.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је током периода улагања у складу са чланом 50а Закона (конкретно од 2009. до 2016. године), осим улагања у набавку (нових) основних средстава, извршио и значајна накнадна улагања на основним средствима (непокретности и опреми) која су (пре отпочињања периода улагања), као неновчани улог, унета (од стране оснивача) у основни капитал обвезника. С тим у вези, поставило се питање да ли се по основу тако извршених (накнадних) улагања обвезнику признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона.

Имајући у наведено, право на порески подстицај из члана 50а Закона, према нашем мишљењу, признаје се по основу накнадних улагања извршених на основним средствима стеченим пре периода улагања (затечена основна средства), уколико таква улагања испуњавају све услове у погледу признавања истих као основних

средстава (сагласно прописима о рачуноводству и релевантним МРС) и у значајној мери утичу на повећање вредности и продужење века трајања затечених основних средстава, као и да су (таква улагања) извршена на оним (затеченим) основним средствима по основу чије набавке се, у смислу члана 50и Закона (односно одредаба Правилника), признаје право на предметни порески подстицај.

Према томе, уколико обвезник изврши накнадна улагања (која испуњавају напред наведене услове сагласно прописима о рачуноводству и релевантним МРС) на непокретностима и опреми које су као неновчани улог унета у основни капитал обвезника (пре почетка периода улагања), мишљења смо да се по основу тако извршених улагања обвезнику признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона, при чему напомињемо да, у случају када се ради о накнадним улагањима извршеним на опреми, право на порески подстицај из члана 50а Закона остварује се само када је реч о опреми која је (у моменту уноса у основни капитал обвезника) испуњавала услове за признавање у смислу да није (претходно) коришћена на територији Републике.

Напомињемо да, уколико обвезник накнадна улагања на затеченим основним средствима изврши у периоду коришћења права на пореско ослобођење, у том случају, по основу тако извршених накнадних улагања обвезник у Обрасцу СУ утврђује нови проценат умањења обрачунатог пореза који примењује до истека (већ започетог) десетогодишњег периода коришћења пореског ослобођења.

8. Признавање расхода амортизације, односно расхода по основу репрезентације и датих чланарина домаћим и страним

удружењима, а које Инжењерска комора Србије евидентира у својим пословним књигама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 433-00-3285/2017-04 од 3.10.2017. год.)

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматрају: установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе; политичка организација; синдикална организација; комора; црква и верска заједница; удружење; фондација и задужбина (члан 1. став 4. Закона).

Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 60/14 ... 53/15, у даљем тексту: Правилник) прописан је садржај пореског биланса за недобитне организације из члана 1. став 3. Закона.

Према члану 2. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица, порески биланс саставља на Обрасцу ПБН 1 – Порески биланс за недобитну организацију која примењује контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, односно контни оквир за друга правна лица за период од ____ до ____ 201__ године.

Сагласно наведеном, уколико недобитна организација оствари (у одређеном пореском периоду) приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: приходи остварени на тржишту), по основу тако остварених прихода обвезник је пореза на добит правних лица, при чему основица за опорезивање (која се утврђује у пореском билансу) јесте разлика између прихода остварених на тржишту и расхода који су настали у вези са остварењем тих прихода.

Према одредбама Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 145/14), Инжењерска комора Србије (у даљем тексту: Комора) је правно лице основано тим законом у циљу унапређења услова за обављање стручних послова у области просторног и урбанистичког планирања, пројектовања, изградње објеката и других области значајних за планирање и изградњу, заштите општег и појединачног интереса у обављању послова у тим областима, организовања у пружању услуга у наведеним областима, као и ради остваривања других циљева.

У складу са чланом 164. став 1. Закона о планирању и изградњи, Комора обавља следеће послове:

- 1) утврђује професионална права и дужности и етичке норме понашања чланова у обављању послова израде планских докумената, пројектовања и извођења радова;
- 2) утврђује испуњеност услова за издавање лиценце за одговорног планера, одговорног урбанисту, одговорног пројектанта и одговорног извођача радова у складу са одредбама овог закона;
- 3) проверава усклађеност издатих лиценци по прописима других земаља;
- 4) води евиденцију лица из тачке 2. овог члана;
- 5) организује судове части за утврђивање повреда професионалних стандарда и норматива (професионалне одговорности), као и за изрицање мера за те повреде;

б) обавља и друге послове у складу са законом и статутом.

Комора стиче средства за рад од чланарине, накнаде за утврђивање испуњености услова за одговорне урбанисте, пројектанта, одговорне извођаче радова, као и одговорне планере, донација, спонзорства, поклона и других извора у складу са законом (члан 166. став 1. Закона о планирању и изградњи).

Имајући у виду наведено, Комора (као правно лице) обвезник је пореза на добит правних лица на основу прихода остварених на тржишту, при чему се приходи које Комора оствари на тржишту, у складу са Правилником, исказују под редним бројем 1. Обрасца ПБН 1 (Приходи од продаје робе, производа и услуга).

С тим у вези, уколико Комора (у пореском периоду) оствари приходе на тржишту, при чему су расход амортизације основних средстава која Комора користи приликом обављања делатности (нпр. пословни простор са канцеларијском опремом, компјутерска опрема за обраду и пласман података), као и расход по основу репрезентације и чланарина датих домаћим и страним удружењима (чији је Комора члан) у вези и са остваривањем тих прихода, сматрамо да се предметни расходи исказују (у пореском билансу) сразмерно учешћу прихода остварених на тржишту (у укупним приходима обвезника).

Такође, а у вези питања да ли недобитна организација приликом утврђивање основице пореза на добит правних лица примењује одредбе чл. 7. до 22в Закона, напомињемо да недобитна организација, као обвезник пореза на добит правних лица, основицу за опорезивање утврђује на начин прописан Правилником (и то као разлику прихода са тржишта над расходима који су настали у вези са остварењем тих прихода), па, с тим у вези, недобитна организација (па и Комора) приликом састављања пореског биланса (на Обрасцу ПБН 1) не примењује напред наведене одредбе Закона.

9. Право на преношење губитака у случају статусне промене
(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-653/2017-04 од 3.10.2017. год.)

У складу са чланом 32. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Одредбом члана 33. став 1. Закона прописано је да коришћење пореске погодности у складу са чланом 32. овог закона не престаје у случају статусних промена или промена правне форме привредних друштава.

Према одредбама члана 38. ст. 1. и 2. Закона, порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година, при чему је пословна година календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући, између осталог, и статусне промене.

У смислу одредаба члана 63. ст. 1. и 2. Закона, порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез, при чему је обвезник дужан да за исти период уз пореску пријаву поднесе и порески биланс.

Сходно одредбама Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11 ... и 5/15), статусном променом се друштво (друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Према одредби члана 485. Закона о привредним друштвима, статусне промене су: припајање; спајање; подела; издавањање.

Једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације (члан 486. Закона о привредним друштвима).

У смислу члана 505. Закона о привредним друштвима, правне последице статусне промене настају даном регистрације статусне промене у складу са законом о регистрацији, при чему, ако се статусном променом друштво преносилац гаси, дозволе, концесије, друге повластице и ослобођења дата или призната друштву преносиоцу прелазе на друштво стицаоца.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је на дан 30. септембра 2017. године спровео статусну промену (припајање) којом је друштво (у којем је обвезник власник 100% капитала), као друштво преносилац, пренело целокупну имовину и обавезе обвезнику, као друштву стицаоцу, при чему је друштво преносилац престало да постоји без спровођења поступка ликвидације. Имајући у виду да је, у конкретном случају, друштво преносилац дужно да поднесе порески биланс и пореску пријаву за порески период (краћи од календарске године) са стањем на дан 1. јануар – 30. септембар 2017. године, поставља се питање да ли друштво стицалац које подноси порески биланс и пореску пријаву за порески период који одговара календарској години (1. јануар – 31. децембар 2017. године) има право да добит утврђену у пореском билансу који подноси за наведени порески период умањи за износ неискоришћеног губитка из претходних пореских периода друштва преносиоца.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када друштво преносилац (које престаје да постоји услед статусне промене, као у конкретном случају) у пореском билансу сачињеном за период 1. јануар – 30. септембар 2017. године утврди добит и умањи је за одговарајући износ неискоришћеног губитка из

претходних пореских периода, право на коришћење (евентуалног) остатка предметног губитка (почев од пореског периода у којем је статусна промена извршена и регистрована) прелази на друштво стицаоца. С тим у вези, уколико друштво стицалац утврди добит у пореском билансу који се подноси за период 1. јануар – 31. децембар 2017. године (а у којем је статусна промена извршена и регистрована), сматрамо да се тако утврђена добит може умањити за износ неискоришћеног губитка (друштва преносиоца) из претходних пореских периода, у складу са чл. 32. и 33. Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за трансформаторску станицу и за силос за цемент, за које је обвезник правно лице чија је претежна регистрована делатност у Сектору Ф 41.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда, „чини књиговодствена вредност исказана у складу са чл. 4. Закона о порезима на имовину или је због претежне делатности пореска основица просечна цена“?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00769/2017-04 од 9.10.2017. год.)

Одредбама члана 4. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ) уређен је обвезник пореза на имовину.

Према одредби члана 7. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 7. став 2. ЗПИ, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. овог члана чини:

- 1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;
- 2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

Вредност непокретности из става 2. овог члана порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. овог закона (члан 7. став 3. ЗПИ).

Елементи за утврђивање пореске основице прописани одредбом члана 6 став 1. ЗПИ су корисна површина и просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Сагласно одредби члана став 7. став 4. ЗПИ, изузетно од става 3. овог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, и то за:

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања:
- 4) објекте за производњу гаса;
- 5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;
- 6) објекте за третман и одлагање отпада;
- 7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала;
- 8) складишне и стоваришне објекте.

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

Текућом годином, сагласно члану 6. став 5. ЗПИ, сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

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

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

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

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10, у даљем тексту: Уредба), делатност Изградња стамбених и нестамбених зграда разврстана је у Сектор Ф Грађевинарство – Група 41.20.

Према Уредби, у Сектор Д – Група 35.12. Пренос електричне енергије, обухвата управљање преносном мрежом и пренос електричне енергије до дистрибуционих система, а Група 35.13 Дистрибуција електричне енергије, обухвата управљање дистрибутивном мрежом и дистрибуцију електричне енергије примљене од електрана или преносног система до потрошача.

Складиштење обухвата рад складишних и стоваришних објеката за све врсте терета као што су силоси за житарице, стоваришта за различите терете, стоваришта-хладњаче и др. – Сектор Х Група 52.10 Уредбе.

Одредбом члана 2. тачка 16) Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/14, у даљем тексту: Закон о енергетици), дистрибуција електричне енергије је преношење електричне енергије преко дистрибутивног система ради испоруке електричне енергије крајњим купцима, а не обухвата снабдевање електричном енергијом.

Пренос електричне енергије је преношење електричне енергије преко повезаних система високих напона ради испоруке

крајњим купцима или дистрибутивним системима, а не обухвата снабдевање (члан 2. тачка 61) Закона о енергетици).

Према одредби члана 97. став 1. тачка 1) и став 2. Закона о енергетици, преносни систем електричне енергије чини и преносна електроенергетска мрежа. Преносна електроенергетска мрежа у смислу става 1. тачка 1) овог члана је функционално повезан скуп електроенергетских објеката који чине електроенергетски водови напона 400 kV и 220 kV, надземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са затезним ланцем на порталу дистрибутивне трансформаторске станице напона 110/ x kV и подземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са кабловском завршницом у дистрибутивној трансформаторској станици напона 110/ x kV, трансформаторске станице 400/ x kV и 220/ x kV и разводна постројења напона 400 kV и 220 kV, као и прикључна разводна постројења 400 kV и 220 kV у трансформаторским станицама напона 400/ x kV и 220/ x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача, разводна постројења 110 kV, прикључна разводна постројења 110 kV у трансформаторским станицама напона 110/ x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача на преносну електроенергетску мрежу и бројила електричне енергије на свим местима примопредаје у и из преносног система.

Према одредби члана 4. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), друштво има претежну делатност, која се региструје у складу са законом о регистрацији, а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене независно од тога да ли су одређене оснивачким актом, односно статутом.

Према томе, применом одредбе члана 4. ЗПИ утврђује се лице које је обвезник пореза на имовину, а не пореска основица.

Ако обвезник пореза на имовину који води пословне књиге (што значи и правно лице чија је претежна регистрована делатност у Сектору Ф – 1.20 Изградња стамбених и нестамбених зграда)

вредност непокретности у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС, у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ, у даљем тексту: МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, за непокретности за које је обвезник пореза на имовину то правно лице, укључујући и трансформаторску станицу и силос за цемент, за које је пореска обавеза том обвезнику настала пре 1. јануара године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година), основицу пореза на имовину чини фер вредност тих непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Такође, вредност трансформаторске станице и вредност силоса за цемент, која заједно са вредношћу припадајућег земљишта чини основицу пореза на имовину, за које је обвезник пореза на имовину – обвезник који води пословне књиге који вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама, за које непокретности је обавеза по основу пореза на имовину том обвезнику настала пре 1. јануара године за коју се утврђује порез, а које се налазе у јединици локалне самоуправе која у складу са ЗПИ није објавила акт којим утврђује зоне (укључујући и најопремљенију зону) и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама, чини збир вредности тих непокретности (побројаних објеката и припадајућег земљишта) исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Ако се наведене непокретности (трансформаторска станица и силос за цемент, за које је обавеза по основу пореза на имовину обвезнику који води пословне књиге настала пре 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину, који вредност непокретности у

пословним књигама не исказује у складу са МРС, МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама) налазе на територији јединице локалне самоуправе која је у складу са Законом објавила акт којим утврђује зоне (укључујући и најопремљенију зону) и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама, вредност тих непокретности која се (са вредношћу припадајућег земљишта) укључује у основицу пореза на имовину, јесте вредност трансформаторске станице односно силоса која је исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години, под условом да обвезник у пословним књигама посебно исказује вредност тих објеката од вредности припадајућег земљишта. Вредност припадајућег земљишта (која се укључује у пореску основицу) утврђује се применом његове корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште.

Ако тај услов није испуњен, вредност трансформаторске станице односно силоса (која се са вредношћу припадајућег земљишта укључује у основицу пореза на имовину) јесте њихова грађевинска вредност процењена од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години. И у овом случају се вредност припадајућег земљишта (која се укључује у пореску основицу) утврђује применом његове корисне површине и просечне цене квадратног места одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште.

Напомињемо да се, по нашем мишљењу, складишним објектима у смислу члана 7. став 4. тачка 8) ЗПИ сматрају објекти који су инвестиционо-техничком или другом прописаном документацијом (нпр. о промени намене) намењени за складиштење што значи и силос за цемент у делу који се фактички користи за складиштење, независно од врсте претежне регистроване делатности пореског обвезника.

2. Да ли се плаћа порез на поклон на донацију лека (укупне вредности веће од 100.000 динара) за обезбеђивање терапије пацијентима са потврђеном дијагнозом Фабријеве болести, који је у Републику Србију увезло (једно) привредно друштво, а који (друго) привредно друштво – произвођач лека учини Клиничком центру Војводине?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00625/2017-04 од 6.10.2017. год.)

Одредбом члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на наслеђе и поклон плаћа се на наслеђени, односно поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).

Према одредби члана 14. став 4. тачка 1) Закона, поклоном, у смислу тог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из члана 14. ст. 1. до 3. Закона на кога 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 изузима се наслеђе, односно поклон, и новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које наследник наследи, односно поклонопримац

прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 6. тачка 3) Закона).

Према одредби члана 15. став 2. Закона, обвезник пореза на наслеђе и поклон који наследи или на поклон прими предмет опорезивања из члана 14. ст. 2. и 3. Закона је резидент Републике Србије за предмет који се налази на територији Републике Србије, или у иностранству.

Према томе, ако пренос без накнаде одређене количине лека (намењеног терапији пацијената са одговарајућом дијагнозом) који привредно друштво изврши Клиничком центру Војводине подлеже плаћању пореза на додату вредност, тај пренос се не сматра поклоном као предметом опорезивања порезом на поклон. То значи да се за тај пренос лека без накнаде не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на поклон, као и да се порез на поклон по том основу не утврђује и не плаћа.

Ако се на поклон одређене количине лека, намењеног терапији пацијената за одговарајућом дијагнозом, који Клинички центар Војводине оствари од привредног друштва по основу уговора о донацији у укупној вредности преко 100.000 динара у једној календарској години, не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, на тај поклон се плаћа порез на поклон. Обвезник пореза на поклон је поклонопримац (у конкретном случају, Клинички центар Војводине). Поклонодавац је јемац за измирење пореске обавезе, и то:

– солидарни јемац – ако се уговором обавезао да плати порез на поклон,

– супсидијарни јемац – ако се уговором није обавезао да плати порез на поклон.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају, у поступку утврђивања пореза на наслеђе и поклон, утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе по том основу.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман давања физичком лицу у случају када друштво за осигурање у оквиру своје пословне политике, ради подстицања продаје полиса осигурања од аутоодговорности, постојећим клијентима под једнаким условима поклони картице (чија је вредност од 300 до 1.000 динара) које пружају посебне погодности, а које клијенти добијају по достављању друштву за осигурање одређених информација у писаном облику

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-115/2017-04 од 6.10.2017. год.)

Како се наводи, у циљу постизања продаје полиса осигурања од аутоодговорности осигуравајућа кућа има намеру да својим постојећим клијентима поклони картице које пружају посебне погодности (пружања разних информација као што су информације о саобраћајним гужвама, износу путарине за извесне релације, бесплатно коришћење шлеп службе, резервисање карата за биоскопе, позоришта ...) коју клијенти добијају по достављању одређених информација у писаном облику. Информације које би клијенти достави су заправо подаци о возилу које користе као што су: година производње аутомобила, датум регистрације аутомобила, број аутомобила које поседују и др. Указује се да је набавна вредност поклона – картица са посебним погодностима, у распону од 300 до 1.000 динара. Клијенти би добили на поклон картицу са посебним погодностима искључиво због достављених поменутих информација, а не због закључивања уговора о осигурању – полисе осигурања од аутоодговорности.

Сагласно одредбама члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети тим законом.

Приходи који, сагласно Закону, подлежу опорезивању порезом на доходак грађана, опорезују се било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин (члан 3. став 2. Закона).

Према одредби члана 85. став 1. тачка 15) Закона, осталим приходима, у смислу тог закона, сматрају се сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по том закону.

Порез на други прихода обрачунава се и плаћа на опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (став 4. члан 85. Закона).

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

Сагласно наведеном, у случају када друштво за осигурање у оквиру своје пословне политике ради подстицања продаје полиса осигурања од аутоодговорности постојећим клијентима под једнаким условима поклони картице (чија је вредност од 300 до 1.000 динара) које пружају посебне погодности (како се наводи, пружање разних информација као што су информације о саобраћаним гужвама, износу путарине за извесне релације, бесплатно коришћење шлеп службе, резервисање карата за биоскопе, позоришта ...), а које клијенти добијају по достављању друштву за осигурање одређених информација у писаном облику (конкретно,

подаци о возилу које користе као што су: година производње аутомобила, датум регистрације аутомобила, број аутомобила које поседују и др.), сматрамо да уколико то давање физичком лицу не представља еквивалент за неки његов рад, односно противуслугу или противчинидбу за неку његову активност у корист осигуравајућег друштва као даваоца (код кога није у радном односу) и које примање по својој природи не представља доходак физичког лица, то значи да нема ни прихода физичког лица који би био предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

2. Порески третман оствареног прихода у случају када физичко лице врши пренос уз накнаду удела у привредном друштву који је пре продаје имао у свом власништву непрекидно најмање десет година

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-154/2017-04 од 4.10.2017. год.)

Према наводима, привредно друштво „А“ основано је 1990. године и његови оснивачи и сувласници су два физичка лица са по 50% удела. Истиче се да сувласници намеравају да изврше статусну промену – издвајање уз оснивање новог привредног друштва „Б“ које би се бавило истом делатношћу као привредно друштво „А“ из којег се издвојило. Наведена физичка лица продала би своје уделе у привредном друштву „А“ које би по спроведеној статусној промени наставило да постоји, а које уделе имају у свом власништву непрекидно више од десет година.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС,

93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (став 2. члана 72. Закона).

Према одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона, капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра се разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

Одредбом члана 483. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано је да се статусном променом друштво (у даљем тексту: друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (у даљем тексту: друштво стицалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције.

Сви чланови друштва преносиоца стичу уделе, односно акције у друштву стицаоцу сразмерно својим уделима, односно акцијама у друштву преносиоцу, осим ако се сваки члан друштва преносиоца сагласи да се статусном променом изврши замена удела односно акција у другачијој сразмери или ако користи своје право на исплату уместо стицања удела, односно акција у друштву стицаоцу у складу са чланом 508. овог закона (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Одредбама члана 485. Закона о привредним друштвима прописано је да су статусне промене: припајање, спајање, подела и издавајање.

Одредбом члана 489. став 1. тачка 1) Закона о привредним друштвима прописано је да друштво може да се подели, поред осталог, тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на једно или више новооснованих друштава (у даљем тексту: издавајање уз оснивање).

Друштво из става 1. овог члана по спроведеној статусној промени наставља да постоји (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Имајући у виду наведено, у случају када физичко лице врши пренос уз накнаду (продаје) удела који је пре продаје имао у свом власништву непрекидно најмање десет година (у конкретном случају, како се наводи од 1990. године), приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене удела не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

То значи да приход у виду разлике између продајне и набавне цене удела који остваре физичка лица, у предметном случају сувласници са по 50% удела у привредном друштву „А“ које се сагласно Закону о привредним друштвима реорганизује тако што се изврши издавајање уз оснивање новог привредног друштва „Б“ (у коме су та физичка лица такође сувласници са по 50% удела), у случају продаје удела у привредном друштву „А“ (по спроведеној статусној промени наставља да постоји) које (уделе) имају у свом власништву непрекидно најмање десет година, не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак.

3. Порески третман дневнице за службено путовање у иностранство запослених на Универзитету у Београду

и чланицама Универзитета у Београду, факултетима, институтима и Универзитетској библиотеци „Светозар Марковић“

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-398/2017-04 од 3.10.2017. год.)

Према наводима из дописа, Универзитет у Београду и чланице Универзитета у Београду, факултети, институти и Универзитетска библиотека „Светозар Марковић“ својим запосленима исплаћују дневнице за службена путовања у иностранство, у складу са законом, правилником о раду и другим и општим интерним актима. Како се даље наводи, Универзитет и чланице Универзитета, факултети, институти и Универзитетска библиотека су индиректни буџетски корисници и исплату дневница за службена путовања у иностранство врше из сопствених средстава (школарина, пружање услуга трећим лицима, поклон, донације, спонзорство и други извори стицања).

Одредбом члана 18. став 1. тачка 2) Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи – до 2.236 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство – до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно.

За утврђивање пореза на зараде по основу дневнице за службено путовање у иностранство, примања изнад износа прописаног од стране надлежног државног органа, односно изнад неопорезивог износа од 50 евра, конвертују се у динарски износ по званичном средњем курсу Народне банке Србије на дан обрачуна трошкова (члан 18. став 3. Закона).

Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 98/07, 84/14 и 84/15, у даљем тексту: Уредба) чланом 20. прописано је да се државном службенику и намештенику накнађују трошкови исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству у износу од 15 евра на свака 24 часа проведена у иностранству. У вези са одређивањем дневнице према трајању службеног путовања у иностранство, одредбом члана 24. став 1. Уредбе прописано је да државном службенику и намештенику припада једна дневница на свака 24 часа проведена у иностранству, а ако је преостало време проведено у иностранству дуже од 12 часова – припада му још једна дневница, односно још половина дневнице ако је преостало време проведено у иностранству између осам и 12 часова. Ако је време проведено у иностранству дуже од 12 часова, а краће од 24 часа, државном службенику и намештенику припада једна дневница, а ако је у иностранству проведено између осам и 12 часова – пола дневнице. За свако задржавање у страни држави, односно пропутовање кроз страну државу, које траје дуже од 12 часова државном службенику и намештенику припада једна дневница која је утврђена за ту државу (члан 24. став 2. Уредбе).

Државни службеник је, сагласно члану 2. став 1. Закона о државним службеницима („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 81/05–исправка, 83/05–исправка, 64/07, 67/07–исправка, 116/08, 104/09 и 99/14), лице чије се радно место састоји од послова из делокруга органа државне управе, судова, јавних тужилаштава, Републичког јавног правобранилаштва, служби Народне скупштине, председника Републике, Владе, Уставног суда и служби органа чије чланове бира Народна скупштина или с њима повезаних општих правних, информатичких, материјално-финансијских, рачуноводствених и административних послова.

Одредбом члана 8. став 1. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да колективни уговор и правилник о раду (у даљем тексту: општи акт) и уговор о раду не могу да садрже одредбе којима се запосленом дају мања права или утврђују неповољнији услови рада од права и услова који су утврђени законом. Општим актом и уговором о раду могу да се утврде већа права и повољнији услови рада од права и услова утврђених законом, као и друга права која нису утврђена законом, осим ако законом није друкчије одређено (став 2. тог члана закона). Одредбом члана 118. став 1. тачка 3) Закона о раду прописано је да запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путу у иностранству.

Установе, предузећа и други облици организовања утврђени законом, који обављају делатности односно послове којима се обезбеђује остваривање права грађана односно задовољавање потреба грађана и организација, као и остваривање другог закона утврђеног интереса у одређеним областима, сматрају се јавном службом, сагласно члану 1. Закона о јавним службама („Сл. гласник РС“, бр. 2/91, 71/94, 79/05–др. закон и 83/14–др. закон). Ради обезбеђивања остваривања права утврђених законом и остваривања другог законом утврђеног интереса у области, поред осталог, образовања, науке и културе, оснивају се установе (члан 3. став 1. тог закона). Установу могу основати: Република, аутономна покрајина, град, општина и друга правна и физичка лица (члан 4. Закона о јавним службама).

Одредбом члана 74. став 1. Закона о високом образовању („Сл. гласник РС“, бр. 76/05, 100/07–др. пропис, 97/08, 44/10, 93/12, 89/13, 99/14, 45/15–др. пропис, 68/15 и 87/16) прописано је да у погледу

права, обавеза и одговорности запослених на високошколској установи, примењује се закон којим се уређује рад, ако овим законом није другачије уређено. О појединачним правима, обавезама и одговорностима запослених на високошколској установи одлучује орган пословођења те установе (став 2. тог члана закона).

Имајући у виду наведено, ако запослени код послодавца код кога сагласно прописима није у примени Уредба, имају право на припадајућу дневницу у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путовању у иностранству, сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 2) Закона не плаћа се порез на зараде на примање по основу дневнице за службено путовање у иностранство коју запослени у радном односу код послодавца оствари до износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство на начин прописан од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно. Примање по основу дневнице за службено путовање у иностранство запосленом које се исплаћује у износу већем од износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство, односно преко неопорезивог износа од 50 евра дневно, предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараде на део изнад неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 2) Закона и опорезује се у складу са одредбама чл. 13. до 16. Закона.

Напомињемо да се у вези са применом Уредбе, у погледу дневнице за службено путовање у иностранство, чија се исплата у конкретном случају врши од стране Универзитета у Београду и чланица Универзитета у Београду, факултета, института и Универзитетске библиотеке „Светозар Марковић“ (индиректни буџетски корисници), као претходно поставља питање опредељења

става од стране надлежних министарстава који су стручни обрађивачи прописа којима се уређује државна управа и јавне службе, као и високо образовање, да ли се одредбе Уредбе односе на поменуте установе.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Да ли се ловачко и спортско оружје опорезује порезом на регистровано оружје?

Да ли се у случају кад обвезник поседује оружни лист за држање оружја за личну безбедност на који су уписана три комада оружја за личну безбедност, а истовремено има и издату „нову“ дозволу за ношење тог оружја, порез плаћа по сваком комаду оружја за личну безбедност за која су издате и исправе за ношење оружја?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00511/2017-04 од 17.10.2017. год.)

Према одредби члана 21. 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, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14–др. закон, 140/14, 109/15, 112/15 и 105/16, у даљем тексту: Закон), порез на регистровано оружје плаћа се за сваку календарску годину, на регистровано оружје утврђено овим законом, и то на:

- 1) аутоматску пушку;
- 2) полуаутоматску пушку;
- 3) оружје за личну безбедност за које је издат оружни лист за држање оружја, односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење оружја, осим на гасне спрејеве и на уређаје за изазивање електрошокова (електрошокере или парализаторе).

Обавеза плаћања пореза на регистровано оружје настаје даном издавања оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја, за оружје из члана 21. Закона (члан 22. Закона).

Према одредби члана 23. Закона, обвезник пореза на регистровано оружје је лице на које гласи оружни лист, односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење оружја. Ако је за више лица издат оружни лист, односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење једног истог оружја, порески обвезник је власник оружја.

Према одредби члана 24. Закона, порез на регистровано оружје плаћа се у годишњем износу, по сваком комаду оружја, и то на:

- 1) аутоматску пушку – 12.920 динара;
- 2) полуаутоматску пушку – 5.180 динара;
- 3) оружје за личну безбедност за које је издат оружни лист за држање оружја, односно колекционарска дозвола – 3.500 динара;
- 4) оружје за личну безбедност за које су издати оружни лист за држање, односно колекционарска дозвола, као и дозвола за ношење оружја – 17.450 динара.

Према одредби члана члан 25. став 1. тачка 2) и став 2) Закона, порез на регистровано оружје не плаћа се на оружје стрељачких организација и стрељачких клубова. Ослобођење за стрељачку организацију примењује се само за оружје које је трајно смештено у складишту или другим обезбеђеним просторијама организације.

Према одредбама члана 3. став 1. тач. 4) до 6), тачка 10), тач. 14) до 17) и тач. 30), 32) и 33) Закона о оружју и муницији („Сл. гласник РС“, бр. 20/15, у даљем тексту: Закон о оружју и муницији):

- регистровано оружје јесте оружје за које је издата исправа од стране надлежног органа;
- аутоматско ватрено оружје јесте оно оружје које се после испалењеног метка аутоматски пуни и које може једним притиском обарача испалити најмање два и више метака један за другим, без поновног ручног пуњења оружја;

- полуаутоматско ватрено оружје јесте оно оружје које се после сваког испалењеног метка аутоматски пуни и које једним притиском обарача не може испалити више метака;

- оружје за личну безбедност јесу, од ватреног оружја, пиштољи и револвери, као и гасни спрејеви и уређаји за изазивање електрошокова;

- ловачко оружје јесте дуго ватрено оружје и оружје са тетивом или опругом, којима је дозвољен лов;

- спортско оружје јесте ватрено, ваздушно, хладно и оружје са тетивом или опругом које се користи у стрељачком и другим спортовима и борилачким вештинама;

- дуго ватрено оружје јесте оно оружје чија дужина цеви прелази 30 цм, односно чија укупна дужина прелази 60 цм;

- оружје са тетивом или опругом (самострел, лук, праћка, подводна пушка) јесте направа која потиском тетиве или опруге избацује стреле или друге пројектиле;

- хладно оружје јесте боксер, бодеж, кама, сабља, бајонет и други предмети којима је основна намена напад;

- оружни лист јесте исправа на основу које се држи, односно држи и носи оружје, у складу са овим законом и која садржи податке о оружју, основним деловима за оружје и власнику оружја;

- дозвола за ношење оружја јесте исправа која садржи податке о физичком лицу и која му даје право да носи пиштољ односно револвер регистрован као оружје за личну безбедност из категорије Б.

Према одредби члана 4. Закона о оружју и муницији, оружје се дели у четири категорије:

- 1) категорија А – минско-експлозивна средства, аутоматско кратко и дуго ватрено оружје, оружје скривено у другим предметима и ватрено оружје са пригушивачем пуцња;

2) категорија Б – свако ватрено оружје (кратко, дуго, полуаутоматско, репетирајуће, једнометно, двометно, са олученим и глатким цевима), осим оног из категорије А и Ц и конвертибилно оружје;

3) категорија Ц – онеспособљено ватрено оружје, старо оружје и његове модерне копије које не користе метак са централним иди ивичним паљењем, ваздушно оружје чија кинетичка енергија је 10,5 J или већа или чија је брзина пројектила 200 m/s или већа и калибра већег од 4,5 mm и оружје с тетивом или опругом чија је сила затезања тетиве већа од 450 N, односно чија је натезна тежина већа од 101 libri;

4) категорија Д – хладно оружје, гасни спрејеви, уређаји за изазивање електрошокова, ваздушно оружје чија кинетичка енергија је мања од 10,5 J или је брзина пројектила мања од 200 m/s и калибра 4,5 mm или мањег, као и оружје са тетивом или опругом чија је сила затезања тетиве до 450 N, односно чија је натезна тежина до 101 libre.

Према одредби члана 5. став 1. Закона о оружју и муницији, оружје из категорије А не могу набављати, држати и носити физичка лица, правна лица и предузетници, осим у случајевима предвиђеним овим и другим законом.

Оружје из категорије Б може се набављати, држати и носити – на основу исправе надлежног органа (члан 5. став 2. Закона о оружју и муницији).

Оружје из категорије Ц може се слободно набављати у случајевима предвиђеним овим законом, а држати уз пријаву надлежном органу (члан 5. став 3. Закона о оружју и муницији).

Оружје из категорије Д може се набављати и држати без исправе и пријаве надлежном органу, у складу са овим законом (члан 5. став 4. Закона о оружју и муницији).

Одредбом члана 10. став 1. тач. 4), 5), 7) и 12) Закона о оружју и муницији прописано је да исправе у смислу тог закону јесу и:

– Оружни лист (за држање оружја за личну безбедност, за држање конвертибилног оружја, за држање и ношење оружја, за правна лица и предузетнике);

– Потврда о пријави држања оружја из категорије Ц;

– Дозвола на ношење оружја;

– Колекционарска дозвола.

Физичка лица старија од 18 година, као и правна лица и предузетници, ако је то у складу са делатношћу којом се баве, могу без претходног одобрења за набављање оружја издатог од надлежног органа, набављати и држати оружје из категорије Ц (члан 14. став 1. Закона о оружју и муницији).

Оружни лист за држање оружја за личну безбедност издаје се за пиштоље и револвере (члан 16. став 3. Закона о оружју и муницији).

Оружни лист за држање и ношење оружја издаје се за ловачко и спортско оружје (члан 16. став 5. Закона о оружју и муницији).

Према одредбама члана 25. ст. 1. и 7. Закона о оружју и муницији, физичком лицу које има регистровано оружје за личну безбедност из категорије Б може се издати дозвола за ношење оружја. Дозвола за ношење оружја важи уз оружни лист.

Одредбама члана 26. став 2. Закона о оружју и муницији прописано је да се ловачко оружје може носити за време лова, у складу са прописима о ловству.

Спортско оружје може се носити у отвореним и затвореним просторима намењеним за стрелачке спортове и обуку за руковање оружјем (члан 26. став 3. Закона о оружју и муницији).

Сагласно мишљењу Министарства унутрашњих послова – Дирекција полиције – Управа за управне послове 03/9 број: 210-32/17-

П од 8. јуна 2017. године; „Законом о оружју и муницији („Службени гласник РС“, бр. 20/15 од 24.2.2015.) прописано је да се лицу које је на основу одобрења надлежног органа овог министарства извршило набављање оружја издаје оружни лист у који се може унети до десет комада оружја. За оружје за личну безбедност се издаје оружни лист за држање оружја за личну безбедност, док се за спортско и ловачко оружје издаје оружни лист за држање и ношење оружја.

Такође, Закон о оружју и муницији предвиђа издавање дозволе за ношење оружја која гласи само на имаоца дозволе, и са којом њен ималац може носити оружје за личну безбедност за које му је издат оружни лист. Дозвола за ношење оружја предвиђена новим законом се не издаје за ношење одређеног оружја већ њен ималац може на основу ње носити било које оружје за личну безбедност за које му је издат оружни лист.“

Имајући у виду наведено, да би оружје било предмет опорезивања порезом на регистровано оружје потребно је да је реч о регистрованом оружју које је по врсти или аутоматска пушка, или полуаутоматска пушка или оружје за личну безбедност за које је издат оружни лист за држање оружја односно колекционарска дозвола, односно дозвола за ношење оружја, осим гасних спрејева и уређаја за изазивање електрошокова (електрошокера или парализатора). Пореска обавеза настаје даном издавања оружног листа, односно колекционарске дозволе, односно дозволе за ношење оружја, а порез се плаћа по сваком комаду тог оружја.

Према томе, ако су као ловачко или као спортско оружје, сагласно прописима који уређују оружје и муницију, регистроване аутоматска пушка или полуаутоматска пушка, по нашем мишљењу, то регистровано ловачко, односно спортско оружје јесте предмет

опорезивања порезом на регистровано оружје, а порез се плаћа по сваком комаду тог оружја.

Напомињемо да је плаћања пореза на регистровано оружје ослобођено оружје стрелачких организација које је трајно смештено у складишту или другим обезбеђеним просторијама организације, као и оружје стрелачких клубова.

Имајући у виду да се (пored дугог ватреног оружја) у ловачко оружје убраја и оружје са тетивом или опругом којим је дозвољен лов, као и да се (пored ватреног оружја) у спортско оружје убрајају и ваздушно оружје, хладно оружје и оружје са тетивом или опругом које се користи у стрелачком или другим спортовима и борилачким вештинама, кад се сагласно прописима који уређују оружје и муницију, за то оружје не издаје оружни лист или колекционарска дозвола или дозвола за ношење оружја – оно није предмет опорезивања порезом на регистровано оружје.

Имајући у виду мишљење Министарства унутрашњих послова – Дирекција полиције – Управа за управне послове 03/9 број: 210-32/17-П од 8. јуна 2017. године, према коме је оружни лист исправа на основу које се држи оружје за личну безбедност, у коју се може унети до десет комада оружја, а да је дозвола за ношење оружја за личну безбедност исправа која гласи на име имаоца дозволе са којом њен ималац може носити било које оружје за личну безбедност за које му је издат оружни лист, када је пореском обвезнику издат и оружни лист за више комада оружја за личну безбедност и дозвола за ношење оружја (на основу које може носити било које од више оружја за личну безбедност за које му је издат оружни лист), порез на регистровано оружје плаћа се за сваки комад тог оружја за личну безбедност, у износу прописаном

одредбом члана 24. Закона усклађеном за плаћање за одговарајућу годину (члан 27а Закона).

2. Да ли је Црвени крст Србије, применом одредбе члана 5. став 1. тачка 3) Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, ослобођен обавезе плаћања пореза на употребу моторних возила – за амбулантна возила која се региструју на име Црвеног крста Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00631/2017-04 од 3.10.2017. год.)

Према одредби 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, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14–др. закон, 140/14, 109/15, 112/15 и 105/16, у даљем тексту: Закон), порез на употребу моторних возила плаћа се код издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице (у даљем тексту: регистрација), осим код привремене регистрације која се врши на период краћи од једне године, за моторна возила, који се врше у складу са прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима, и то: путничких возила, мотоцикала, мотоцикала са бочним седиштем и тешких трицикала.

Према одредби члана 3. Закона, обвезник пореза из члана 2. овог закона је правно и физичко лице на чије се име моторно возило региструје, ако овим законом није друкчије одређено.

Одредбом члана 5. став 1. тачка 3) Закона прописано је да порез на употребу моторних возила не плаћају здравствене установе основане од стране Републике Србије, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе, чији је власник Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, у потпуности или у већинском делу – за амбулантна возила.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о Црвеном крсту Србије („Сл. гласник РС“, бр. 107/05) прописано је да је Црвени крст Србије хуманитарна, независна, непрофитна и добровољна организација основана за територију Републике Србије и саставни је део Друштва Црвеног крста Србије и Црне Горе.

Сходно одредбама члана 5. став 2. Закона о здравственој заштити („Сл. гласник РС“, бр. 107/05, 72/09, 88/10, 99/10, 57/11, 119/12, 45/13, 93/14, 96/15 и 106/15, у даљем тексту: ЗОЗЗ), здравствена установа обавља здравствену делатност.

Здравствена делатност је делатност којом се обезбеђује здравствена заштита грађана, а која обухвата спровођење мера и активности здравствене заштите које се, у складу са здравственом доктрином и уз употребу здравствених технологија, користе за очување и унапређење здравља људи, а коју обавља здравствена служба (члан 5. став 1. ЗОЗЗ).

Према одредби члана 46. став 3. ЗОЗЗ, здравствена установа може се основати као: дом здравља; апотека; болница (општа и специјална); завод; завод за јавно здравље; клиника; институт; клиничко-болнички центар и клинички центар.

Према томе, применом одредбе члана 5. став 1. тачка 3) Закона, за амбулантна возила ослобођење од пореза на употребу моторних возила може се остварити ако су испуњени сви следећи услови:

– да је здравствена установа обвезник пореза на употребу моторних возила – за амбулантно возило,

– да је та здравствена установа основана од стране Републике Србије, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе, односно да је њен власник Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, у потпуности или у већинском делу.

С тим у вези, нема законског основа да Црвени крст Србије, као обвезник пореза на употребу моторних возила, применом одредбе члана 5. став 1. тачка 3) Закона, оствари ослобођење од пореза на употребу моторних возила за амбулантно возило.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Поступање надлежног пореског органа у ситуацијама када је уписана хипотека на непокретности пореског дужника као средство обезбеђења пореског дуга

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-669/2017-04 од 16.10.2017. год.)

Одредбама члана 72. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, одмах по доспелости пореза и споредних пореских давања, уписати заложно право у регистре заложних права из члана 87. став 5. ЗПППА.

Одредбама члана 87. ЗПППА прописано је да Пореска управа решењем налаже:

- 1) попис покретних ствари;
- 2) попис непокретности;
- 3) забрану преноса новчаних средстава преко рачуна пореског обвезника отвореног код банке, осим у сврху измирења обавеза по основу пореза и упис забране у регистар блокираних рачуна који води надлежна организација;
- 4) забрану дужницима пореског обвезника да пореском обвезнику плате готовинске дугове и упис забране у одговарајући регистар;
- 5) забрану дужницима пореског обвезника да испуне друге обавезе према њему и упис забране у регистар покретних ствари.

Решење из става 1. овог члана доставља се пореском обвезнику и одговарајућим регистрима, дужницима пореског обвезника, односно банци.

По извршеном попису покретних ствари или непокретности, Пореска управа решењем налаже одговарајућем органу да изврши упис заложног права у регистар покретних ствари, односно непокретности.

Уз решење из става 3. овог члана, Пореска управа доставља записник о попису покретних ствари или непокретности из чл. 89. и 90. ЗПППА.

Решење из става 1. тач. 3)–5) и става 3. овог члана уписује се одмах по достављању, код надлежног органа, у заложни регистар покретних ствари, у регистар непокретности, односно у регистар блокираних рачуна, са датумом и тачним временом пријема.

Решење из става 1. овог члана постаје извршно даном достављања пореском обвезнику.

Законско заложно право у корист Републике установљава се уписом у одговарајући регистар.

Одредбама члана 74. ст. 1–5. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;

б) меница авалирана од стране пословне банке.

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

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

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

Према томе, уколико се, у конкретном случају, ради о замени средстава обезбеђења наплате у оквиру поступка одлагања плаћања дугованог пореза, надлежни порески орган у сваком конкретном случају цени из ког средства обезбеђења ће се дуговани порез најефикасније наплатити, те уколико процени да то може допринети ефикасности наплате, може извршити замену средстава обезбеђења другим средством обезбеђења.

Наиме, у ситуацији када надлежни порески орган у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза, прихвати као средство одлагања плаћања тог пореза хипотеку на непокретности пореског дужника, установљену у складу са чланом 72. ЗПППА, а порески обвезник предложи друго адекватно средство обезбеђења – хипотеку на другој непокретности, надлежни порески орган уколико процени да ће се дуговани порез из тог средства обезбеђења ефикасније наплатити, може извршити замену средстава обезбеђења наплате уписом нове хипотеке, након чега врши брисање првоуспостављене хипотеке.

Указујемо да у сваком конкретном случају надлежни порески орган одлучује које средство обезбеђења ће прихватити ради обезбеђења пореског потраживања, под условом да вредност средства обезбеђења (хипотека на непокретности, залога на покретним стварима и јемство другог лица) не може бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује, као и да ће се дуговани порез из тог средства обезбеђења најефикасније наплатити.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је оснивач и заступник привредног друштва у коме остварује накнаду по основу уговора о допунском раду, а истовремено је запослен код другог послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-905/2016-04 од 4.10.2017. год.)

Према одредби члана 85. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) осталим приходима у смислу тог закона сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са законом, а нарочито приходи по основу допунског рада.

Опорезиви приход чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 6. тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон о доприносима) 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 надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.

Одредбом члана 6. тачка 17) Закона о доприносима прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које

обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

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

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

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана, сагласно члану 28. Закона о доприносима.

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 има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса (члан 66. став 1. Закона о доприносима).

Обвезник доприноса по основу уговорене накнаде, за кога допринос обрачунава, обуставља и плаћа исплатилац прихода у складу са чланом 57. став 1. овог закона може у току текуће године на прописаном обрасцу поднети захтев за престанак обавезе плаћања доприноса по основу будуће уговорене накнаде у тој години, када основица доприноса који су плаћени по основу уговорене накнаде заједно са основицама доприноса који су плаћени по другим основима достигне износ процењене највише годишње основице доприноса (члан 67. став 1. Закона о доприносима).

Према одредби члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03, 64/04–УС, 84/04–др. закон, 85/05, 101/05–др. закон, 63/06–УС, 5/09, 107/09, 101/2010, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 и 142/14), осигураници самосталних делатности су лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом, који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач односно члан. Радом у смислу става 1. тачка 2) овог члана сматра се и представљање и заступање привредних друштава од стране њихових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава (став 2. члан 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

Одредбама члана 202. ст. 1. и 2. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС) прописано је да запослени који ради са пуним радним временом код послодавца може да закључи уговор о допунском раду са другим послодавцем, а највише до једне трећине пуног радног времена. Уговором о допунском раду утврђује се право на новчану накнаду и друга права и обавезе по основу рада.

Имајући у виду наведено, физичко лице – оснивач привредног друштва који је уписан у регистар надлежне организације као лице овлашћено за представљање и заступање привредног друштва са којим није засновао радни однос (у радном односу је код другог послодавца) обвезник је доприноса за пензијско и инвалидско осигурање (допринос на здравствено осигурање не плаћа јер је, у конкретном случају, осигуран по другом основу – као запослени по основу радног односа код другог послодавца) као осигураник – оснивач привредног друштва, који се плаћа најмање на најнижу месечну основицу доприноса из члана 37. Закона о доприносима.

Поред тога, у случају када по основу рада као заступник привредног друштва остварује накнаду сагласно уговору о допунском раду, обвезник је доприноса за обавезно пензијско и

инвалидско осигурање и по основу те уговорне накнаде. Основицу доприноса чини опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана.

Поред тога, имајући у виду да се у предметном случају допринос за пензијско и инвалидско осигурање плаћа по више основа, указујемо да 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, има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса, односно има право на престанак обавезе плаћања доприноса по основу будуће уговорене накнаде (у текућој календарској години) када основица доприноса плаћеног по том основу заједно са основицама доприноса који су плаћени по другим основима достигне износ процењене највише годишње основице доприноса, у складу са чл. 66, 67. и 68. Закона о доприносима.

2. Када се и коме врши уплата доприноса за обавезно социјално осигурање у случају када у току остваривања права пред Фондом солидарности наступи смрт странке која је претходно поднела захтев за исплату неисплаћене зараде и припадајућих доприноса?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1259/2015-04 од 2.10.2017. год.)

Према наводима, бивши запослени код стечајног дужника поднео је Фонду солидарности (у даљем тексту: Фонд) захтев за исплату неисплаћене зараде и припадајућих доприноса од стечајног дужника. Даље се истиче да је у току поступка пред Фондом подносилац захтева преминуо тако да донето решење Фонда није уручено и није постало правноснажно, те подносилац захтева није стекао право на исплату потраживања код Фонда. С тим у вези, Фонд је прекинуо поступак и закључак о прекиду поступка доставио породици преминулог подносиоца захтева. Истиче се

да је законски наследник преминулог подносиоца захтева (брат преминулог) доставио Фонду солидарности захтев за наставак поступка, као и правноснажно решење о наслеђивању, у коме је предмет заоставштине и „потраживање оставитеља према РС Фонд солидарности“.

Законом о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС), одредбом члана 124. став 1. прописано је да право на исплату неисплаћених потраживања (у даљем тексту: потраживање) код послодавца над којим је отворен стечајни поступак, у складу са овим законом, има запослени коме су потраживања утврђена у складу са законом којим се уређује стечајни поступак и који испуњава услове за остваривање права у складу са овим законом.

Одредбом члана 125. став 1. тачка 1) Закона о раду прописано је да запослени има право на исплату зараде и накнаде зараде за време одсутности са рада због привремене спречености за рад по прописима о здравственом осигурању коју је био дужан да исплати послодавац у складу са овим законом, за последњих девет месеци пре отварања стечајног поступка.

Запослени има право и на уплату доприноса за обавезно социјално осигурање за исплате из става 1. тачка 1) овог члана, у складу са прописима о обавезном социјалном осигурању (члан 125. став 2. Закона о раду).

Одредбом члана 127. ст. 1. Закона о раду прописано је да се за остваривање права из члана 125. Закона о раду оснива Фонд солидарности и да је делатност Фонда обезбеђивање и исплата потраживања у складу са овим законом (члан 127. ст. 1. и 2. Закона о раду). Фонд има својство правног лица и послује као јавна служба (члан 127. став 3. Закона о раду).

Поступак за остваривање права из члана 125. Закона о раду покреће се на захтев запосленог, који се подноси Фонду у року од 45 дана од дана достављања одлуке којом је утврђено право на потраживање, у складу са законом којим се уређује стечајни поступак (члан 139. Закона о раду).

Управни одбор Фонда одлучује о захтеву решењем, против кога може да се поднесе жалба у року од осам дана од дана достављања решења (члан 142. ст. 1. и 2. Закона о раду). О жалби против решења одлучује министар, у року од 30 дана од дана подношења жалбе и решење министра је коначно и против њега се може покренути управни спор (члан 142. ст. 3. и 4. Закона о раду).

Захтев за остваривање права пред Фондом може поднети само лице коме наведено право припада лично или преко пуномоћника, а ако у току поступка остваривања права пред Фондом наступи смрт странке, право на наставак поступка има наследник странке у складу са законом (члан 143. Закона о раду).

Законом о наслеђивању („Сл. гласник РС“, 46/95, 101/03–УС и 6/15) чланом 1. ст. 1. и 2. прописано је да се наслеђује заоставштина, а заоставштину чине сва наслеђивању подобна права која су оставиоцу припадала у тренутку смрти.

Имајући у виду наведено, када је запослени као странка у поступку поднео захтев Фонду ради остваривања права из члана 125. Закона о раду (исплата неисплаћене зараде и уплате доприноса за обавезно социјално осигурање код послодавца над којим је отворен стечајни поступак), али је у току поступка остваривања права пред Фондом наступила смрт странке па је право на наставак поступка стекао наследник странке у складу са законом, по основу припадајуће зараде коју је запослени остварио у периоду док је био у радном односу (код послодавца над којим је отворен стечајни поступак) и што је утврђено у одговарајућем законском поступку, постоји обавеза плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде запосленог која се односи на период док је био у радном односу. Уплата доприноса врши се од стране Фонда (правно лице) као исплатиоца прихода, на начин и у поступку као и за сва друга лица – запослене којима припада право сагласно члану 125. Закона о раду.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман ауторских накнада по основу лиценце за софтвер, као и накнада за услуге (обрачунатих методом трошкова увећаних за уговорену маржу), у вези примене уговора о избегавању двоструког опорезивања са Аустријом (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-586/2017-04 од 18.10.2017. год.)

Како се наводи, резидентно правно лице закључило је уговор о пружању услуга из области информационих технологија са својим повезаним лицем из Републике Аустрије, које се односе на право коришћења лиценце за софтвер, услуге имплементације софтвера (укључујући приступ мрежи – интернет, електронска пошта, даљински приступ и различите апликације), као и услуге управљања односима са купцима.

Према поменутом уговору, накнада за лиценцу, као и за напред наведене услуге које, непосредно, пружа резидентно правно лице из Републике Аустрије (без прецизирања, који и колики део накнаде се односи на лиценцу за софтвер, а који на пружање услуга) формира се на бази трошкова, на које се зарачунава маржа од 5%, осим на тзв. „екстерне“ трошкове настале у односу са трећим лицима где се за такве трошкове не предвиђа маржа, него се исти укључују у накнаду без додатне марже.

Поред наведеног, договорено је и прецизирано да ће резидентно правно лице из Републике Аустрије, преко свог огранка у Словенији, резидентном правном лицу пружати и услуге управљања пословањем (менаџмент услуге), а да се накнада коју, у вези са тим, треба да исплати резидентно правно лице, формира на бази насталих трошкова који, највећим делом, укључују сопствене трошкове и,

мањим делом, трошкове трећих лица, увећане за уговорену маржу од 5%. Истовремено се указује да ће издавање рачуна и наплату накнаде за извршене услуге вршити друго резидентно правно лице из Републике Аустрије (које није укључено у пружање услуга).

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

Законом о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), у члану 40. став 1. тач. 2) и 5) Закона, прописано је да се, уколико уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада) и накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

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.

Између Републике Србије и Републике Аустрије закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 8/10, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2011. године.

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06), у члану 16, поред осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори

саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 12. став 2. предвиђа да се, „ауторске накнаде могу опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији – ово из разлога јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) у складу са законима те државе (у конкретном случају, Републике Србије), али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Аустрије) разрезан порез не може бити већи од:

1. 5 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 1. става (3) овог члана;

2. 10 одсто бруто износа ауторских накнада наведених у подставу 2. става (3) овог члана.“

Сходно члану 12. став 3. Уговора, „израз „ауторске накнаде“ у овом члану означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада:

1) за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио; и

2) за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.“

Имајући у виду наведено, а посебно да у наведеним дефиницијама ауторских накнада није прецизирано у којој од две дефиниције ауторских накнада спада ауторска накнада која се плаћа по основу лиценце за софтвер, што код домаћег исплатиоца накнада ствара дилему коју стопу пореза по одбитку (од две бенефициране)

треба применити приликом исплате ауторских накнада нерезиденту (у конкретном случају, резиденту Републике Аустрије), указујемо да, у том случају, ауторске накнаде по основу лиценце за софтвер треба посматрати онако како то чини национални закон земље извора – Републике Србије (ауторско право или право индустријске својине) и, сходно томе, применити одговарајућу бенефицирану стопу пореза по одбитку предвиђену у Уговору.

Када је у питању Република Србија, као земља извора ауторских накнада, софтвер се може квалификовати као књижевно или научно дело.

Наиме, одредбом члана 2. став 1. Закона о ауторском и сродним правима („Сл. гласник РС“, бр. 104/09 ... 29/16–одлука УС) прописано је да је ауторско дело оригинална духовна творевина аутора, изражена у одређеној форми, без обзира на његову уметничку, научну или другу вредност, његову намену, величину, садржину и начин испољавања, као и допуштеност јавног саопштавања његове садржине, а у ставу 2. тачка 1), поред осталог, прописано је да се ауторским делом сматрају нарочито писана дела у која, поред осталих, спадају и рачунарски програми у било којем облику њиховог изражавања, укључујући и припремни материјал за њихову израду.

Из наведеног можемо закључити да, у конкретном случају који се наводи у предметном захтеву, приликом исплате ауторских накнада (по основу лиценце за софтвер) нерезидентном правном лицу из Републике Аустрије (уз испуњење услова предвиђених Уговором – презентовање валидне потврде о резидентности на прописаном обрасцу Републике Србије или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Аустрије, као и доказа о стварном власништву прихода – ауторских накнада) надлежни порески органи Републике Србије, као и домаћи исплатилац ауторских накнада, накнаду по основу лиценце за

софтвер треба да третирају као вид заштите интелектуалне својине (дефинисане у члану 12. став 3. тачка 1) Уговора (ово из разлога јер, како је претходно наведено, права на рачунарским програмима, сходно позитивним законским прописима у Републици Србији, представљају облик ауторског права над интелектуалном својином), као и да (том приликом) примене стопу пореза по одбитку која износи 5 одсто од бруто износа ауторских накнада предвиђену у члану 12. став 2. тачка 1) Уговора.

Што се тиче пореског третмана накнада од услуга (независно од тога да ли их резидентно правно лице из Републике Аустрије пружа непосредно или преко свог огранка у Словенији), Уговор, у члану 7. (Добит од пословања) став 1. (поред осталог) прописује да се добит предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, резидентног правног лица из Републике Аустрије) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, у Републици Аустрији) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој налази.

Имајући у виду наведено, накнаде од услуга описаних у предметном захтеву које (у конкретном случају) оствари резидентно правно лице из Републике Аустрије, за примаоца накнада (резидента Републике Аустрије и њиховог стварног власника) има карактер „добити од пословања“ које се, сходно наведеном члану 7. став 1. Уговора, у Републици Србији могу опорезивати само ако су остварене преко сталне пословне јединице коју резидентно правно лице из Републике Аустрије има у Републици Србији.

С обзиром да (како се наводи у предметном захтеву) резидентно правно лице из Републике Аустрије предметне накнаде од услуга не остварује преко сталне пословне јединице у Републици Србији, право опорезивања наведених накнада од услуга (у

фактурисаном износу) има само Република Аустрија (наведено, уз испуњење услова предвиђених Уговором – презентовање валидне потврде о резидентности на прописаном обрасцу Републике Србије или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Аустрије, као и доказа о стварном власништву прихода – накнада од услуга).

Напомињемо да се, у случају када резидентно правно лице из Републике Аустрије услуге пружа преко свог огранка у Словенији, словеначки огранак резидентног правног лица из Републике Аустрије (у конкретном случају, пружалац услуга) сматра пореским резидентом Републике Аустрије, из разлога што огранак (као облик сталне пословне јединице) нема својство правног лица и, као последицу, поседује резидентност државе чији је резидент и матична компанија.

Уколико (у вези са исплатом ауторских накнада по основу лиценце за софтвер, као и накнада од услуга) нису испуњени претходно наведени услови који се односе на потврду о резидентности и доказ о стварном власништву, као и у случају другачијег (од претходно описаног) чињеничног стања, примениће се решења из члана 40. став 1. тач. 2) и 5) Закона.

С тим у вези и, посебно, околности да ће издавање рачуна и наплату услуга (које ће резидентно правно лице из Републике Аустрије вршити преко свог огранка у Словенији) вршити друго резидентно правно лице из Републике Аустрије (које није укључено у пружање услуга), указујемо да Пореска управа (уколико то оцени оправданим) може да затражи образложење наведеног поступања, као и (у том циљу) пружање одговарајућих доказа (наведено је у складу са чланом 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16).

2. Валидност потврде о резидентности коју су на сајту објавили Гугл и Фејсбук, као доказ да су резиденти Ирске и, с тим у вези, примене одредаба Закона о порезу на добит правних лица и уговора о избегавању двоструког опорезивања са Ирском

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-45/2017-04 од 18.10.2017. год.)

Сходно члану 40а ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон):

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 (члан 40а став 1. Закона).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 40а став 1. Закона).

Сходно члану 159а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16, у даљем тексту: ЗПППА), статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања.

Између Републике Србије и Ирске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 1/10, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2011. године.

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

Уговор, у члану 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 9), прописује да (у случају Ирске) израз „надлежан орган“ означава Службу пореских повереника или њеног овлашћеног представника.

Имајући у виду наведено, у електронској комуникацији надлежних експерата, почетком 2017. године, од надлежних органа Ирске добијено је обавештење да је у тој земљи (за разлику од праксе која је важила до краја 2016. године, када су све потврде о резидентности (у оригиналу) издаване у папирној форми), у складу са изменом до тада важеће процедуре, у 2017. години започео „нови“ процес издавања потврда о резидентности у електронском PDF формату (ово као претеча једног дугорочног поступања у будућности које се састоји у пружању услуга електронским путем).

С тим у вези, уочено је да потврда о резидентности не садржи, експлицитно, позивање на конкретан уговор о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: УОИДО) на који се потврда о резидентности односи (УОИДО са Републиком Србијом) што (у недостатку одговарајућег појашњења) може да наведе на закључак да се потврда односи на статус резидента Ирске само за потребе домаћег пореског законодавства, али не и за потребе УОИДО (што се, као услов за уживање погодности из УОИДО, изричито, наводи у првој реченици члана 4. (Резидент) став 1.

УОИДО са свим државама, укључујући и, у конкретном случају, УОИДО са Ирском) од надлежних органа Ирске је, у неформалној и непосредној електронској комуникацији надлежних експерата, накнадно, добијено следеће појашњење у којем се (поред осталог) истиче следеће (у питању је незваничан превод):

„Позивање на (конкретан – прим. прев.) уговор о избегавању двоструког опорезивања више не постоји у потврдама (о резидентности – прим. прев.) које се, у 2017. години, издају корпорацијама (правним лицима – прим. прев.).

Међутим, овим потврдама се потврђује резидентност правних лица у држави (Ирској – прим. прев.) за потребе опорезивања у односној (у потврди, наведеној – прим. прев.) години. Овим се потврђује да је правно лице, у 2017. години, у Ирској, регистровано за порез на добит – на основу чињенице да је лице, за потребе опорезивања, резидент у Ирској, као и да, због тога, подлеже опорезивању ирским порезом на добит на целокупну своју добит, без обзира где иста настаје.

С тим у вези, као и с обзиром да се у потврди, изричито, не врши позивање на конкретан УОИДО, истом се (потврдом – прим. прев.) потврђује резидентност Ирске за потребе резидентности, онако како је тај израз (резидент – прим. прев.) дефинисан у ирским УОИДО и који је, као такав, валидан за потребе УОИДО.

Потврда коју издаје надлежни орган садржи датум издавања, пун назив компаније, њен порескорегистрациони број, као и став да је компанија резидент у тој држави (Ирској – прим. прев.).

Због наведеног, потврду би, као доказ да је правно лице резидент Ирске за потребе опорезивања у односној години, требало да прихвати свака страна у било којој јурисдикцији (укључујући, у конкретном случају, надлежне органе Републике Србије – прим. прев.).

Потврда, поред наведеног (у циљу провере њене веродостојности) садржи потпис овлашћеног пореског инспектора, као и печат надлежне канцеларије пореских повереника.“

Имајући у виду наведено, сматрамо да потврда о резидентности Ирске издата у електронском (PDF) формату (подразумева се, са оригиналним овереним преводом потврде) представља потврду о резидентности у смислу члана 159а став 1. ЗПППА.

У сваком случају, ако надлежни порески органи Републике Србије изразе сумњу у веродостојност тако приложене потврде, иста се (у складу са одговарајућим чланом УИДО који се односи на „размену обавештења“) може проверити код надлежног органа Ирске (из члана 3. – Опште дефиниције став 1. тачка 9) УОИДО) за који се, у конкретном случају, тврди да је издао потврду.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли домаће правно лице може у својим пословним књигама у 2017. години да обрачуна уговорену камату за ранији период (2003–2016. година) и да исту прокњижи на терет расхода?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-3020/2017-08 од 4.10.2017. год.)

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

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- правно лице из иностранства које је оснивач правног лица из Србије у периоду од 2003– 2016. године уплаћивало је том (зависном) правном лицу из Србије новчане позајмице, уз уговорену камату од 2% на годишњем нивоу;
- домаће (зависно) правно лице није у својим пословним књигама обрачунавало и књижило на терет расхода уговорену камату у том периоду и оснивач у 2017. години потражује камату на дате позајмице за све године уназад.

Одредбама члана 48. став 4. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачуну 592 – *Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне*, исказују ефекти исправке грешака из ранијих година које нису материјално значајне.

Овим путем истичемо да је поступање са рачуноводственим грешкама регулисано одговарајућим правилима, у зависности од тога коју нормативну основу примењује правно лице за потребе признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима. С тим у вези, напомињемо да је код свих правних лица, независно од тога да ли примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ), МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 95/14), материјалност грешке ствар процене руководства правног лица, што значи да правна лица својим општим актом утврђују праг материјалности.

Имајући у виду наведено, указујемо да у конкретном случају не треба посматрати моменат плаћања камате као релевантан за евидентирање у пословним књигама домаћег правног лица, већ период на који се иста односи (2003–2016. година). Самим тим, мишљења смо да није могуће тако насталу камату евидентирати као расход у пословним књигама које се воде за 2017. годину, већ као грешку из претходног периода. Уколико је грешка материјално значајна, неопходно је да правно лице изврши корекцију почетног стања обавеза и нераспоређене добити/губитка (у зависности од оствареног резултата) ранијих година, док би у случају да наведена грешка није материјално значајна, требало извршити одговарајућа евидентирања у пословним књигама које се воде за 2017. годину преко рачуна 592 – *Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне*.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са релевантном рачуноводственом регулативом.

2. а) Елементи и садржина рачуна у смислу валидности истог, а који је издала предузетничка радња за извршене услуге предузећу „А“

б) Да ли постоји обавеза да се ангажованом подизвођачу (предузетничкој радњи) дају информације о томе за ког купца се конкретно производи неки производ, о којој врсти производа се ради и да ли су ови подаци морали да буду садржани у фактури?

в) С обзиром да је предузетничка радња већину посла обављала својим основним средствима, да ли је то релевантно у погледу валидности (законитости) фактуре (рачуна)?

г) Да ли се предузетничке радње, које су регистроване у складу са Законом о привредним друштвима (плаћају порез паушално), могу сматрати законитим пословним партнерима привредним друштвима и да ли фактуре које оне издају представљају валидан рачуноводствени документ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-103/2017-16 од 4.10.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и

рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Одредбама члана 8. став 1. Закона прописано је да се књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши на основу веродостојних рачуноводствених исправа. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Веродостојном рачуноводственом исправом, у смислу члана 9. став 1. Закона, сматра се рачуноводствена исправа која је потпуна, истинита, рачунски тачна и приказује пословну промену. Рачуноводствена исправа, састављена као електронски запис, треба да садржи потпис или другу идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање рачуноводствене исправе, односно електронски потпис у складу са законом.

Имајући у виду наведено, у наставку су одговори по редоследу питања из предметног захтева:

а) Сагласно члану 9. Закона, веродостојном рачуноводственом справом сматра се рачуноводствена исправа која је потпуна, истинита, рачунски тачна и приказује пословну промену. Уколико се ради о рачуноводственој исправу (рачун, отпремница и др.) која је изворно настала у електронском облику, напомињемо да иста мора да садржи електронски потпис или идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање те рачуноводствене исправе. Појам „идентификациона ознака“ представља сваку ознаку која једнозначно одређује, односно упућује на одговорно лице, односно лице које је овлашћено за издавање рачуноводствене исправе. Дакле, то може бити потпис, факсимил, име и презиме, електронски потпис и сл, као и комбинација поменутих ознака (нпр. име и презиме + потпис).

С обзиром на наведено, указујемо да Законом нису уређени конкретни елементи и садржина рачуна (фактуре) коју издаје одређено правно лице, већ иста мора да обухвати све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из ње недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

б) Наведено питање није у надлежности прописа којим се уређује рачуноводство, већ је реч о облигационо-правном односу између, у конкретном случају, предузећа „А“ које је наручилац одређеног посла и ангажованог подизвођача (предузетничке радње).

в) Поново указујемо да валидност рачуна (фактуре) треба посматрати у смислу претходно цитираних одредаба Закона, којима је ближе уређен појам веродостојне рачуноводствене исправе.

г) Иако ово питање (да ли се предузетничке радње које су регистроване у складу са Законом о привредним друштвима могу

сматрати законитим пословним партнерима привредним друштвима) није у директној надлежности прописа о рачуноводству, желели бисмо да укажемо да, са аспекта позитивних прописа РС, не постоји сметња да предузетничке радње (које плаћају порез паушално) издају фактуре за услуге које врше, као и да се тако издате фактуре (под претпоставком да садрже све неопходне податке) не могу сматрати мање валидним од фактура које издају привредна друштва.

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштено приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са релевантном рачуноводственом регулативом.

Одговор у вези са применом прописа дајемо према подацима изнетим у захтеву, Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ДЕВИЗНО ПОСЛОВАЊЕ

1. Платна трансакција која би се обавила између резидента – правног лица и нерезидента – физичког лица, а по основу купопродаје непокретности која се налази у Републици
(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00203/2016-16 од 28.3.2016. год.)

Чланом 10. Закона о девизном пословању („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14, у даљем тексту: Закон) прописано је да се плаћање, наплаћивање и пренос по капиталним пословима између резидената и нерезидената врше слободно, осим ако овим законом није друкчије прописано, док је чланом 12. овог закона прописано да се плаћање ради стицања својине на непокретностима резидента у иностранству и нерезидената у Републици врши слободно, у складу са законом који уређује својинско правне односе. Поред наведеног, чланом 34. став 2. тачка 5) Закона прописано је и то да се плаћање, наплаћивање и пренос између резидената и између резидената и нерезидената у Републици по основу продаје и давања у закуп непокретности могу се, осим у динарима, вршити и у девизама.

Даље, на основу члана 32. став 8. Закона, којим је прописано да Народна банка Србије прописује ближе услове и начин обављања платног промета са иностранством по текућим и капиталним пословима, Народна банка Србије је донела Одлуку о условима и начину обављања платног промета са иностранством („Сл. гласник РС“, бр. 24/07, 31/07, 38/10 и 111/15) и Упутство за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством („Сл. гласник РС“, од броја 24/07 до броја 111/15), чији саставни део чини Прилог 2 – Шифарник основа наплате, плаћања и преноса у платном промету са иностранством. Шифарником основа наплате, плаћања и преноса у платном промету са иностранством у делу

Трансакције између резидената и нерезидената – Капитални и финансијски рачун – Финансијски рачун – Директне инвестиције прописана је шифра прилива и одлива 538/138 за трансакције које се обављају по основу продаје, односно куповине непокретности у Републици. Истовремено, указујемо да Одлука о условима и начину обављања платног промета са иностранством и Упутство за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног промета са иностранством, чији саставни део чини Прилог 2 – Шифарник основа наплате, плаћања и преноса у платном промету са иностранством, нису прописи који су у надлежности овог министарства, већ су у надлежности Народне банке Србије, те вас упућујемо да се за ближе појашњење у вези с применом наведених прописа и поменуте шифре основа у обављању платног промета са иностранством обратите тој институцији.

Истовремено, у конкретном случају купопродаје непокретности која се налази у Републици неспорно је значајан и порески аспект овог посла, односно дужност измирења пореских обавеза које проистичу из овог посла. Стога указујемо да је чланом 1. тачка 3) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02–одлука СУС и „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–одлука УС, 47/13 и 68/14–др. закон) прописано да се порезом на имовину сматра и порез на пренос апсолутних права, а који се, сходно члану 23. став 1. тачка 1) овог закона, плаћа код преноса права својине на непокретности уз накнаду. Према члану 25. став 1. Закона о порезима на имовину, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, с тим да је, како је то наведено у члану 26. овог закона, резидент Републике Србије обвезник пореза на пренос апсолутних права за пренос остварен у Републици Србији и ван њене територије, док је нерезидент Републике Србије обвезник пореза на пренос апсолутних права само за пренос остварен на територији Републике Србије.

Полазећи од околности датог случаја, описаног у предметном захтеву, сматрамо битним истаћи и то да је чланом 42. Закона о порезима на имовину уређено питање супсидијарног и солидарног јемства за измирење пореске обавезе на пренос апсолутних права. У том смислу, ставом 1. овог члана Закона о порезима на имовину прописано је да лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права односно за плаћање пореза на поклон, док је ставом 2. истог члана Закона о порезима на имовину прописано да лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза. Дакле, Законом о порезима на имовину је прописана могућност да решењем пореског органа утврђени износ пореске обавезе пореза на пренос апсолутних права код купопродаје непокретности уз накнаду осим продавца непокретности, као пореског обвезника из члана 25. тог закона, може измирити и купац те непокретности, као супсидијарни, односно солидарни јемац из члана 42. истог закона.

У вези с претходно наведеним, мишљења смо да се трансакције између резидената и нерезидената по основу продаје, односно куповине непокретности у Републици, која је у складу са законом којим се уређују својинско правни односи, могу вршити у складу са Законом и прописима којима се уређују услови и начин обављања платног промета са иностранством донетим од стране Народне банке Србије, а којима су, између осталог, прописане и шифре основа ових трансакција. Уједно, а полазећи од приоритета фискалне политике Републике Србије да даље јача пореску дисциплину и повећа ефикасност наплате пореза, кроз стимулативну пореску политику, али и нулту толеранцију за непоштовање закона, сматрамо да се плаћање уговореног купопродајног износа са рачуна резидента – купца непокретности код банке у земљи директно на

рачун нерезидента – продавца непокретности код стране банке може вршити уколико су претходно измирене пореске обавезе из тог посла према Републици Србији, о чему је потребно банци, уз налог за плаћање, доставити на увид уговор о купопродаји непокретности, решење пореског органа којим је утврђен износ пореза на пренос апсолутних права и доказ да је утврђена пореска обавеза измирена у свему према решењу пореског органа.

Одговор у вези примене прописа дали смо из надлежности Министарства финансија и према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07 и 95/10), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ФАКТОРИНГ

1. Факторинг са регресом

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00790/2017-16 од 9.10.2017. год.)

Одредбама члана 16. став 1. Закона о факторингу („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) прописано је да факторинг са регресом подразумева да уступица одговара фактору за наплативост потраживања – на дан доспелости потраживања.

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да код уговореног факторинга са регресом, фактор има право да захтева намирење од дужника, уступиоца или од обојице у исто време, у границама одговорности дужника и уступиоца, ако није другачије уговорено.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да када се ради о одговорности уступиоца из става 2. овог члана, фактор је дужан да обавести уступиоца да наплата потраживања није извршена и то у року од осам дана од дана доспелости потраживања.

Одредбом става 4. истог члана Закона прописано је да након оствареног регреса фактора према уступиоцу, фактор је дужан да потраживање врати уступиоцу.

Сагледавајући наведене одредбе Закона, а имајући у виду садржину предметног захтева, мишљења смо да фактор губи право на регрес уколико није испоштовао одредбу члана 16. став 3. Закона, односно уколико није у року од осам дана од дана доспелости потраживања обавестио уступиоца.

Одговор у вези примене прописа дали смо из надлежности Сектора за финансијски систем Министарства финансија и према

подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ОКТОБРУ 2017. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције	Сл. гласник РС, бр. 93 од 16. октобра 2017. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу	Сл. гласник РС, бр. 90 од 6. октобра 2017. год.
Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ	Сл. гласник РС, бр. 90 од 6. октобра 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о ближим условима, начину и поступку остваривања ослобођења од плаћања акцизе на производе које произвођач, односно увозник продаје дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама, као и на деривате нафте, биогорива и биотечности који се продају на основу међународног уговора	Сл. гласник РС, бр. 90 од 6. октобра 2017. год.

Правилник о начину и поступку обављања платног промета у оквиру консолидованог рачуна трезора	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 27. октобра 2017. год.</i>
Правилник о допуни Правилника о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 27. октобра 2017. год.</i>
Правилник о допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 27. октобра 2017. год.</i>

ОСТАЛО

Усклађени највиши износи локалне комуналне таксе за држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 27. октобра 2017. год.</i>
Износ најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС, бр. 96 од 27. октобра 2017. год.</i>

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа, главни уредник Горана Грозданић. – Год. 32,бр. 1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство финансија Републике Србије, 1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132