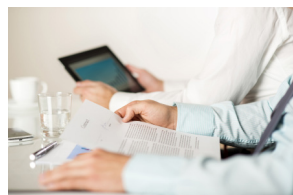
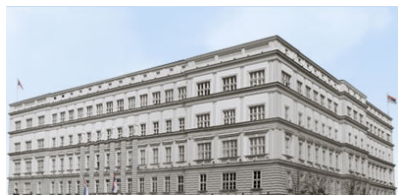




Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 12
децембар 2017.
година LVII
ISSN 0354 - 3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 12
децембар 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. Порески третман преноса права располагања на пословно-стамбеном објекту или економски дељивим целинама у оквиру тог објекта (са припадајућим земљиштем) који је обвезник ПДВ – правно лице „А“ стекао статусном променом припајања правног лица „Б“, претходно купљеног као стечајног дужника у складу са законом, при чему је предметни објекат, у својству инвеститора, изградило правно лице „Б“ 11

2. Да ли је пренос имовине који се врши у складу са законом којим се уређују привредне коморе, у случају припајања регионалних привредних комора и Привредне коморе Београда Привредној комори Србије, предмет опорезивања порезом на додату вредност или порезом на пренос апсолутних права?.. 16

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман увоза добра (машине) која је привремено извезена ради поправке у гарантном року 21

2. Порески третман промета услуге давања у закуп станова домаћим или страним физичким и правним лицима 23

3. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање инсталација – електричних водова и ЛЕД расвете у производној хали 24

4. Одређивања пореског дужника када је реч о испоруци тзв. мосних дизалица, услугама монтаже, ремонта, преправке, сервиса и пребацивања мосних дизалица – покретне дизалице које се крећу по кранским стазама и нису инкорпорисане у објекат 27

5. Порески третман услуга превоза добара повезаних са увозом добара за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења 31

6. Одређивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши земљане радове – ископ земље са утоваром и одвожењем са градилишта 35

7. Порески третман промета добара – помоћног алата, који обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште нити сталну пословну јединицу, а који се не отпрема из Републике Србије у иностранство, већ се у Републици Србији користи за израду резервних делова и склопова за возове и локомотиве који се отпремају у иностранство 37

8. Обавеза обрачунавања ПДВ у случају када обвезник ПДВ – прималац услуге превоза добара повезане са извозом потражује од обвезника ПДВ – превозника новчана средства у износу вредности добара уништених током превоза у саобраћајној несрећи која се догодила у иностранству 39

9. Да ли привредни субјект, организован као друштво са ограниченом одговорношћу, који пружа услуге социјалне заштите, има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ на промет предметних услуга? 40

10. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ надокнаде у случају када пољопривредник изврши промет цвета, листа, односно зрна индустријске конопље обвезнику ПДВ и пореске стопе ПДВ која се примењује у случају када промет предметних добара изврши обвезник ПДВ 42

11. Порески третман промета лаптопова који обвезник ПДВ у Републици Србији врши Филолошком факултету, а чију набавку Филолошки факултет финансира новчаним средствима добијеним од Амбасаде Републике Кипар у Београду 45

12. Одређивање пореског дужника у случају санације постојећих гробница и споменика односно у случају израде прилазних стаза и степеништа, као и реконструкције пешачких стаза 46

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода насталих по основу обезвређења имовине у случају када обвезник у својим пословним књигама искаже расход по основу обезвређења учешћа у капиталу зависног привредног друштва, који (као такав) није био признат у пореском периоду у којем је исказан, а након тога обвезник и његово зависно привредно друштво престају да постоје услед статусне промене којом се припајају другом друштву 51

2. Право на преношење губитака у случају статусне промене 52

3. Порески третман расхода насталих по основу давања новчаних средстава синдикалној организацији 55

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код раскида уговора о купопродаји стана закљученог између физичких лица (која нису обвезници пореза на додатну вредност)? 57

2. Захтев за оцену правилности решења којим је утврђен порез на имовину физичком лицу у случају када је на земљишту на коме физичко лице има право својине, а које је у функцији приступног пута граничним парцелама (насталим парцелацијом двеју катастарских парцела), јединица локалне самоуправе изградила асфалт и одредила му назив – као улици, чиме је предметном земљишту променила намену у саобраћајни објекат нискоградње као јавно добро 59

3. У случају када је конзорцијум, који чине два физичка и једно правно лице, купио непокретности (које нису у функцији)

које су биле предмет извршења у судском поступку, по основу уговора о купопродаји непосредном погодбом којим је уређено да сваки члан конзорцијума стиче по 1/3 идеалног дела купљене непокретности, након чега су чланови конзорцијума основали друштво са ограниченом одговорношћу у које су, као неновчани улог, унели по 1/3 непокретности коју су стекли по основу наведеног уговора, да ли се уписани неновчани капитал новооснованог друштва може третирати као инвестиција у току и по том основу остварити ослобођење од пореза на имовину до завршетка радова и стављања објеката у употребу? 62

Ако предметне непокретности подлежу опорезивању порезом на имовину, шта чини пореску основицу за објекте и земљиште новооснованог друштва с обзиром да нема набавне вредности непокретности, односно ако наведене непокретности подлежу опорезивању – да ли се као пореска основица може користити фер вредност непокретности у складу са чланом 7. став 1. Закона?..... 62

4. Да ли је установа Спортско рекреативно образовни центар „Врачар“ из Београда, као јавна служба, обвезник пореза на имовину – за имовину која јој је дата на привремену употребу, односно управљање, од стране градске општине Врачар, као оснивача, која је носилац права коришћења? 65

5. Да ли привредно друштво, након добијања употребне дозволе за објекат чија је адаптација у току (чије издавање се очекује почетком 2018. године), за објекат и земљиште које је стекло у 2016. години, има право на пореско ослобођење за грађевински објекат за 2018. и 2019. годину, као и за земљиште на коме је објекат изграђен? 67

6. Да ли се код опорезивања права својине на земљишту површина земљишта од десет ари изузима од опорезивања? 71

Кад су на истом земљишту више лица сувласници и обвезници пореза на имовину, да ли се сваком обвезнику изузима од опорезивања површина од десет ари? 71

Како се код опорезивања разврстава део катастарске парцеле око изграђених објеката која је у катастру непокретности уписана као пољопривредно земљиште, а искључиво служи за „минимално опслуживање изграђених објеката“ и са њима чини физичку, функционалну и техничко-технолошку целину? 71

7. Да ли привредна друштва која су у стечајном поступку или ликвидацији имају обавезу да плаћају порез на имовину обвезника који води пословне књиге на непокретности на којима имају право својине, или су ослобођени плаћања пореза покретањем поступка стечаја или ликвидације?..... 76

8. Да ли се плаћа порез на поклон код физичке деобе наследничке заједнице извршене између наследника првог наследног реда (мајке и њених и оставиочевих двојице синова), у несразмери са по 1/3 наслеђених идеалних делова, тако што мајка стиче мањи део од припадајуће 1/3 заоставштине, а синови већи? 79

9. Порески третман поклоне новчаних средстава која Фондацији „Горан Љубијанкић“ са своје девизне штедне књижице учини физичко лице – резидент Републике Србије (мајка преминулог лица чије име носи Фондација), односно да ли Фондација има право на пореско ослобођење по том основу ако примљена новчана средства служе искључиво за остваривање општекорисног циља из члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама тј. ради промовисања, заштите и унапређења науке и образовања, ради кога је Фондација основана?..... 82

10. Да ли се применом члана 31. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину може остварити ослобођење од пореза

на пренос апсолутних права у случају кад привредно друштво прода неизграђено грађевинско земљиште јединици локалне самоуправе као купцу, по основу уговора о купопродаји, при чему се уговором уреди да купац део купопродајне цене у уговором одређеној висини увећаном за камату, уместо продавцу, плаћа у име и за рачун продавца на прописане уплатне рачуне јавних прихода ради измирења продавчевих доспелих неизмирених пореских обавеза, ради чијег обезбеђења је Пореска управа на предметном земљишту уписала хипотеку, а преосталим делом се намирује дуговање продавца по основу јавних прихода према јединици локалне самоуправе – купцу?..... 86

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Утврђивање капиталног добитка код продаје непокретности која је стечена по основу права на враћање одузете имовине 89
2. Одређивање продајне цене удела код утврђивања капиталног добитка 90
3. Ослобођење од плаћања пореза и доприноса за новоосноване предузетнике 92
4. Порески третман примања физичког лица оснивача привредног друштва у случају повећања основног капитала из нераспоређене добити 95
5. Опорезивање прихода нерезидента 100
6. Порески третман доприноса у добровољни пензијски фонд које послодавац плаћа из зараде запосленог – члана добровољног пензијског фонда 102
7. Остваривање права на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање за случај заснивања радног односа са новозапосленим лицем 104

8. Остваривање права на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање за случај заснивања радног односа са новозапосленим лицем које је у сродству са власником предузетничке радње 106

9. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана у вези са средствима које је послодавац дужан да издваја и уплаћује на рачун синдиката и у фонд солидарности синдикалних организација у складу са колективним уговором који се примењује код послодавца 108

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Услови за поништај споразума о одлагању плаћања дуговоаног пореза у смислу да ли се под текућом обавезом сматра обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права 111
2. Употреба ПИБ-а у пореском поступку 113
3. Спровођење поступка принудне наплате пореза на покретним стварима (на моторном возилу које служи за обављање делатности такси превоза) 116
4. Да ли пореску обавезу правног лица – пореског обвезника може да испуни физичко лице које је одговорно лице у правном лицу – пореском обвезнику? 118

АКЦИЗЕ

1. Опорезивање акцизом кафе од 1. јануара 2018. године 121

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју (на основу закљученог Уговора о надокнади трошкова развоја) резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Хрватске 159
-

2. Обавеза прибављања потврде надлежног пореског органа о измиренем пореским обавезама у случају трговања хартијама од вредности на територији Републике Србије, а у циљу преноса новчаних средстава са рачуна у иностранство 163

3. Порески третман накнада које резидентно правно лице (сходно кровном уговору о пружању различитих врста ИТ услуга) исплаћује свом повезаном правном лицу из Немачке 168

4. Порески третман накнаде за коришћење „EIKON“ сервиса коју резидентно правно лице исплаћује резиденту Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске 173

5. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице плаћа нерезидентним правним лицима из Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске и Републике Кипар по основу пружене услуге посредовања (а која се односи на проналажење купаца производа резидентног правног лица у иностранству)..... 179

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у децембру 2017. године 185

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

1. Порески третман преноса права располагања на пословно-стамбеном објекту или економски дељивим целинама у оквиру тог објекта (са припадајућим земљиштем) који је обвезник ПДВ – правно лице „А“ стекао статусном променом припајања правног лица „Б“, претходно купљеног као стечајног дужника у складу са законом, при чему је предметни објекат, у својству инвеститора, изградило правно лице „Б“ (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00193/2017-04 од 27.12.2017. год.)

1. Са аспекта Закона о порезу на додату вредност

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ, 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 о ПДВ, 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 о ПДВ 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 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ 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.

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.).

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 наведеном, пренос права располагања на пословно-стамбеном објекту или економски дељивим целинама у оквиру тог објекта (са припадајућим земљиштем), који је обвезник ПДВ – правно лице „А“ стекао статусном променом припајања правног лица „Б“ претходно купљеног као стечајног дужника у складу са законом, при чему је предметни објекат, у својству инвеститора, изградило правно лице „Б“ у периоду примене Закона о ПДВ, не сматра се првим преносом права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у смислу Закона о ПДВ. С тим у вези, пренос располагања на предметном пословно-стамбеном објекту или економски дељивим целинама у оквиру тог објекта (са припадајућим земљиштем), који се врши уз накнаду, опорезује се порезом на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину или ПДВ 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, односно економски дељиве целине 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 даје извршену Републици Србији).

2. Са аспекта пореза на пренос апсолутних права

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) 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 права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп, у складу са законом који уређује планирање и изградњу, на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објекта (члан 23. став 2. ЗПИ).

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) ЗПИ).

Одредбом члана 3. став 3. Закона о промету непокретности („Сл. гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15) прописано је да се

преносом права својине на згради изграђеној на земљишту на коме власник зграде нема право својине, већ само право коришћења или право закупа, преноси и право коришћења или право закупа на земљишту на коме се зграда налази, као и на земљишту које служи за редовну употребу зграде.

Према томе, пренос уз накнаду права својине на објекту са земљиштем, односно пренос права својине на објекту изграђеном на земљишту на коме привредно друштво нема право својине, већ само право коришћења или право закупа (па се тим преносом преноси и право коришћења или право закупа на земљишту на коме се објекат налази, као и на земљишту које служи за редовну употребу објекта) изузет је од опорезивања порезом на пренос апсолутних права кад се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. То значи да се за тај пренос не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права и да се порез по том основу не утврђује и не плаћа.

Пренос уз накнаду права својине на објекту са земљиштем, односно пренос права својине на објекту изграђеном на земљишту на коме привредно друштво нема право својине, већ само право коришћења или право закупа (па се тим преносом преноси и право коришћења или право закупа на земљишту на коме се објекат налази, као и на земљишту које служи за редовну употребу објекта), који привредно друштво изврши по основу уговора о купопродаји јесте предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права ако се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Са становишта пореза на пренос апсолутних права, на одређивање пореског третмана продаје непокретности није од утицаја основ по коме је привредно друштво стекло предметну непокретност (уношењем непокретности као неновчаног улога, куповином, разменом...).

2. Да ли је пренос имовине који се врши у складу са законом којим се уређују привредне коморе, у случају припајања регионалних привредних комора и Привредне коморе Београда Привредној комори Србије, предмет опорезивања порезом на додату вредност или порезом на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01000/2017-04 од 12.12.2017. 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: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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 о ПДВ).

Одредбом члана 5. став 1. Закона о ПДВ прописано је да су промет услуга, у смислу овог закона, 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 (став 7. члана 5. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, сматра се 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 стизалац 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 стизалац ступа на место преносиоца (члан 6. став 3. Закона о ПДВ).

Преносилац имовине или дела имовине из става 1. тачка 1) овог члана дужан је да стизаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен (члан 6. став 4. Закона о ПДВ).

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.

У складу са наведеним законским одредбама, а уз испуњење прописаних услова, по основу преноса целокупне имовине који, у оквиру поступка припајања извршеног у складу са законом којим се уређују привредне коморе, изврши обвезник ПДВ – привредна комора обвезнику ПДВ – Привредној комори Србије, ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

На пренос целокупне имовине који, у оквиру наведеног поступка, изврши привредна комора која није обвезник ПДВ, не примењује се Закон о ПДВ.

2. Са становишта Закона о порезима на имовину

Одредбом 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: Закон) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса уз накнаду:

- 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;
- права коришћења грађевинског земљишта.

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

Према одредби члана 24. тачка 3) Закона, преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица.

Према одредби члана 24а тачка 1) Закона, 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.

Одредбом члана 3. став 1. Закона о привредним коморама („Сл. гласник РС“, бр. 112/15, у даљем тексту: Закон о привредним коморама) прописано је да у Републици Србији постоје Привредна комора Србије и привредне коморе аутономних покрајина, као посебне организације јединственог коморског система Републике Србије са својством правног лица.

Привредне коморе са својством правног лица имају своју имовину (члан 17. став 1. Закона о привредним коморама).

Имовину привредних комора чини право својине на покретним и непокретним стварима, удели и акције у привредним друштвима, право индустријске својине, потраживања и друга имовинска права (члан 17. став 2. Закона о привредним коморама).

Привредне коморе са својством правног лица за своје обавезе одговарају целокупном својом имовином (члан 18. став 1. Закона о привредним коморама).

Према одредби члана 46. став 1. Закона о привредним коморама, регионалне привредне коморе и Привредна комора Београда, организоване у складу са Законом о привредним коморама („Сл. гласник РС“, бр. 65/01, 36/09 и 99/11–др. закон), могу се припојити Привредној комори Србије уколико:

1) испуне критеријуме утврђене одлуком коју, у року од тридесет дана од дана ступања на снагу Статута Привредне коморе Србије, доноси Управни одбор Привредне коморе Србије;

2) донесу одлуку о припајању Привредној комори Србије, у року од девет месеци од дана ступања на снагу овог закона;

3) Управни одбор Привредне коморе Србије донесе одлуку о прихватању припајања, у року од 30 дана од дана доношења одлуке о припајању из тачке 2) овог члана;

4) закључе уговор о припајању Привредној комори Србије, у року од 30 дана од дана доношења одлуке из тачке 3) овог члана.

Привредна комора Србије образује једну или више регионалних привредних комора, односно привредну комору главног града, у року од 30 дана од дана закључивања уговора о припајању. Права, обавезе, имовину и средства, као и документацију и послове регионалних привредних комора, односно Привредне коморе Београда, уколико се припоје Привредној комори Србије, преузима Привредна комора Србије (члан 46. став 2. Закона о привредним коморама).

Према одредби члана 46. ст. 3. и 4. Закона о привредним коморама, право својине на непокретној имовини регионалних

привредних комора и Привредне коморе Београда које се, у складу са одредбама тог члана припоје Привредној комори Србије, даном припајања прелазе у имовину Привредне коморе Србије. Право коришћења на непокретној имовини регионалних привредних комора и Привредне коморе Београда на имовини у јавној својини, које се, у складу са одредбама тог члана, припоје Привредној комори Србије, даном припајања прелазе у право коришћења Привредне коморе Србије.

Према томе, пренос целокупне имовине регионалних привредних комора и Привредне коморе Београда (укључујући и право коришћења на непокретној имовини у јавној својини, које даном припајања прелази у право коришћења Привредне коморе Србије) на Привредну комору Србије, по основу уговора о припајању у складу са Законом о привредним коморама, није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права кад се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Кад се по основу уговора о припајању, у складу са Законом о привредним коморама, врши пренос целокупне имовине регионалне привредне коморе односно Привредне коморе Београда (у даљем тексту: коморе – преносиоца права) Привредној комори Србије (укључујући и право коришћења на непокретној имовини у јавној својини које даном припајања прелази у право коришћења Привредне коморе Србије), чиме коморе – преносиоци права престају да постоје без спровођења ликвидације, док Привредна комора Србије преузима њихова права обавезе, имовину, документацију, послове и запослене, а под условом да се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност, пренос целокупне имовине комора – преносиоца права на Привредну комору Србије предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман увоза добра (машине) која је привремено извезена ради поправке у гарантном року

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-541/2017-04 од 22.12.2017. 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 увоз добра које је привремено извезено ради поправке у гарантном року, ПДВ се обрачунава и плаћа на основицу коју чини накнада коју је обвезник платио или треба да плати за поправку предметне машине, а ако се та накнада не плаћа, основицу чини пораст вредности машине настао поправком. У овом случају, у основицу за обрачун ПДВ урачунавају се и царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи (осим ПДВ) и сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици. На ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи, а за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено. Утврђивање вредности добара која се увозе врши надлежни царински орган у складу са царинским прописима.

Према томе, на увоз машине која је привремено извезена ради поправке у гарантном року, ПДВ се обрачунава на основицу коју чини накнада коју је обвезник платио или треба да плати за поправку предметне машине. Обрачунати ПДВ плаћа се у складу са Законом. Ако се поправка машине која је привремено извезена ради поправке у гарантном року врши без накнаде, а у случају када надлежни царински орган у складу са царинским прописима не утврђује вредност машине при увозу, на увоз те машине ПДВ се не

обрачунава и не плаћа, с обзиром да се, у складу са Законом, сматра да није дошло до пораста вредности машине.

Поред тога, указујемо да се одредба члана 6. став 1. тачка 2) Закона и Правилник о поступку замене добара у гарантном року код које се сматра да промет добара није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12) не примењују код увоза добара.

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.

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

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

Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да се у основицу из става 1. овог члана урачунава 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).

Сагласно одредби члана 20. став 1. Закона, код увоза добара, које је обвезник привремено извезао ради оплемењивања, обраде, дораде или прераде (у даљем тексту: оплемењивање), исправке или уградње, основицу чини накнада коју је обвезник платио или треба да плати за оплемењивање, исправку или уградњу, а ако се та накнада

не плаћа, основицу чини пораст вредности настао оплемењивањем, исправком или уградњом.

Према одредби става 2. Закона, у случају из става 1. овог члана примењују се одредбе члана 19. став 2. овог закона.

2. Порески третман промета услуге давања у закуп станова домаћим или страним физичким и правним лицима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01113/2017-04 од 22.12.2017. 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 услуге давања у закуп стана који обвезник ПДВ врши физичком лицу (домаћем или страном држављанину) за потребе становања, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. На промет услуге давања у закуп стана физичком лицу (домаћем или страном држављанину) које стан неће користити за потребе становања већ за друге потребе, ПДВ се обрачунава по општој пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом. С тим у вези, препоручујемо да уговор о закупу стана садржи и одредбу којом се уређује да ли ће физичко лице закупљени стан користити за потребе становања или за друге потребе (нпр. за обављање делатности у својству предузетника).

На промет услуге давања у закуп стана који обвезник ПДВ врши домаћем или страном правном лицу (независно од тога да ли правно лице закупљује стан – за давање у закуп или на коришћење свом запосленом, односно другом физичком лицу или за друге потребе), ПДВ се обрачунава по општој пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом.

Поред тога, напомињемо да за опредељивање пореског третмана промета услуге давања у закуп стана који врши обвезник ПДВ није од утицаја време трајања закупа.

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.

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

У складу са одредбом члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 4) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга закупа станова, ако се користе за стамбене потребе.

3. Одређивање пореског дужника за промет добара и услуга у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање инсталација – електричних водова и ЛЕД расвете у производној хали

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-466/2017-04 од 22.12.2017. 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. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши постављање инсталација – електричних водова и ЛЕД расвете у производној хали, обвезник ПДВ врши промет добара/услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац добара/услуга, с обзиром на то да је реч о активностима из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) 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).

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).

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. Одређивања пореског дужника када је реч о испоруци тзв. мосних дизалица, услугама монтаже, ремонта, преправке, сервиса и пребацивања мосних дизалица – покретне дизалице

које се крећу по кранским стазама и нису инкорпорисане у објекат

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-266/2017-04 од 22.12.2017. 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.

Међутим, када је реч о испоруци тзв. мосних дизалица, услугама монтаже, ремонта, преправке, сервиса и пребацивања мосних дизалица – покретне дизалице које се крећу по кранским стазама и нису инкорпорисане у објекат, што значи да се могу премештати са места на место без оштећења суштине објекта, реч је о промету који се не сматра прометом из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Према томе, када обвезник ПДВ врши предметни промет, порески дужник јесте обвезник ПДВ који тај промет врши.

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, 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. 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.

5. Порески третман услуга превоза добара повезаних са увозом добара за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења
(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00818/2017-04 од 22.12.2017. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), који се у делу одређивања места промета услуга примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ изврши пореском обвезнику из члана 12. Закона промет услуга превоза добара повезаних са увозом добара, местом промета тих услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

Према томе, када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара која је повезана са увозом добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у Републици Србији, место промета те услуге је у Републици Србији. За промет предметне услуге Законом је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, под условом да је вредност услуге превоза садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара, тј. ако обвезник ПДВ – пружалац услуге превоза поседује документ о извршеној услузи превоза (CMR, CIM, манифест и др.)

и рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом. Међутим, у случају када вредност услуге превоза није садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара, у конкретном случају вредност услуге превоза повезане са увозом добара за која је, у складу са царинским прописима, одобрен поступак царинског складиштења, на промет предметне услуге ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом.

Када обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара пореском обвезнику из члана 12. Закона – привредном субјекту са седиштем у иностранству, место промета те услуге је у иностранству, што значи да се у том случају ПДВ не обрачунава и не плаћа, независно од тога да ли се добра која се увозе стављају у слободан промет у складу са царинским прописима или је за увоз тих добара одобрен неки други царински поступак.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15, 11/16 и 21/17, у даљем тексту: Правилник), пореско

ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1) Закона за превозне и остале услуге које су повезане са увозом добара, а које се сматрају споредним трошковима из члана 19. став 2. тачка 2) Закона, обвезник може да оствари уз поседовање доказа да је вредност тих услуга садржана у основици за обрачунавање ПДВ при увозу добара.

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

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

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

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

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

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

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

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

Одредбом члана 26. тачка 6) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на увоз добара за која је, у оквиру царинског поступка, одобрен поступак царинског складиштења.

6. Одређивање пореског дужника у случају када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши земљане радове – ископ земље са утоваром и одвожењем са градилишта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-489/2016-04 од 12.12.2017. 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. С тим у вези, када обвезник ПДВ другом обвезнику ПДВ врши земљане радове – ископ земље са утоваром и одвожењем са градилишта, обвезник ПДВ врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона за који је порески дужник обвезник ПДВ – прималац услуга, с обзиром да је реч о активностима из групе 43.12 – Припрема градилишта Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 10) Правилника.

Међутим, за промет услуге одвожења земље са градилишта, обавезу да обрачуна и плати обрачунати ПДВ у складу са Законом има обвезник ПДВ који врши промет предметне услуге.

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 б) 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 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.

7. Порески третман промета добара – помоћног алата, који обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште нити сталну пословну јединицу, а који се не отпрема

из Републике Србије у иностранство, већ се у Републици Србији користи за израду резервних делова и склопова за возове и локомотиве који се отпремају у иностранство

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00621/2017-04 од 12.12.2017. год.)

На промет добара – помоћног алата, који обвезник ПДВ – домаће привредно друштво врши страном лицу, тј. лицу које на територији Републике Србије нема седиште нити сталну пословну јединицу, а који се не отпрема из Републике Србије у иностранство, већ се у Републици Србији користи за израду резервних делова и склопова за возове и локомотиве који се отпремају у иностранство, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 1.42/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), с обзиром да је место промета предметних добара у Републици Србији, а да за тај промет Законом није прописано пореско ослобођење.

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

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

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

У складу са одредбом члана 11. став 1. тачка 3) Закона, место промета добара је место у којем се добро налази у тренутку испоруке, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза.

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство и за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

8. Обавеза обрачунавања ПДВ у случају када обвезник ПДВ – прималац услуге превоза добара повезане са извозом потражује од обвезника ПДВ – превозника новчана средства у износу вредности добара уништених током превоза у саобраћајној несрећи која се догодила у иностранству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00597/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Новчана средства, која обвезник ПДВ – прималац услуге превоза добара повезане са извозом потражује од обвезника ПДВ који се обавезао да ће извршити превоз добара, у износу вредности добара уништених током превоза у саобраћајној несрећи која се догодила у иностранству, не сматрају се накнадом за промет добара, односно услуга 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), већ се сматрају накнадом штете.

Такође, када обвезник ПДВ који се обавезао да ће извршити превоз добара, а који је превоз добара поверио другом лицу, потражује од тог лица, тј. од лица које је фактички извршило превоз добара, новчана средства у износу вредности добара уништених током

превоза у саобраћајној несрећи која се догодила у иностранству, реч је о накнади штете.

У документу који обвезник ПДВ издаје на име потраживања накнаде штете не исказује се ПДВ.

Поред тога, напомињемо да се лицем које врши услуге превоза добара сматра лице које фактички врши превоз добара, као и свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара.

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).

9. Да ли привредни субјект, организован као друштво са ограниченом одговорношћу, који пружа услуге социјалне заштите, има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ на промет предметних услуга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00158/2017-04 од 11.12.2017. год.)

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) прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга

социјалног старања и заштите, дечје заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности. Наведеним услугама, у смислу Закона, сматрају се услуге које пружају установе социјалне заштите: центри за социјални рад, установе за смештај корисника и установе за дневни боравак и помоћ у кући, у складу са прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана, регистроване за обављање тих делатности, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити. У складу са наведеним, на промет услуга домског смештаја које пружају установе социјалне заштите у складу са законом, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а по основу промета тих услуга обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза. Међутим, када услуге домског смештаја пружа обвезник ПДВ – привредни субјект регистрован као друштво са ограниченом одговорношћу, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, при чему обвезник ПДВ – пружалац услуга има право на одбитак претходног пореза по том основу, ако су испуњени сви Законом прописани услови.

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.

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 11) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа и на промет услуга социјалног старања и заштите,

дечје заштите и заштите младих, услуга установа социјалне заштите, као и са њима непосредно повезаног промета добара и услуга од стране лица регистрованих за обављање тих делатности.

Према одредби члана 5. 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 11) Закона, сматрају се услуге које пружају установе социјалне заштите: центри за социјални рад, установе за смештај корисника и установе за дневни боравак и помоћ у кући, у складу са прописима који уређују социјалну заштиту и социјалну сигурност грађана, регистроване за обављање тих делатности, независно од тога да ли су ове установе усмерене ка остваривању добити.

У складу са одредбом члана 10. став 2. Закона о социјалној заштити („Сл. гласник РС“, бр. 24/11), установу социјалне заштите може основати Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе и друго правно и физичко лице.

Одредбом члана 54. став 1. Закона о социјалној заштити прописано је да услуге домског смештаја може пружати установа социјалне заштите, односно пружалац услуга социјалне заштите који је добио лиценцу за пружање тих услуга.

Према одредби члана 115. став 1. Закона о социјалној заштити, установа социјалне заштите, односно пружалац услуга социјалне заштите може отпочети са пружањем услуге породичног смештаја и услуге домског смештаја кад министарство надлежно за социјалну заштиту утврди да испуњава услове за обављање делатности пружања тих услуга и изда лиценцу (дозволу за рад).

10. Обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ надокнаде у случају када пољопривредник изврши промет цвета, листа,

односно зрна индустријске конопље обвезнику ПДВ и пореске стопе ПДВ која се примењује у случају када промет предметних добара изврши обвезник ПДВ

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00191/2017-04 од 11.12.2017. год.)

1. Када физичко лице које се, у складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон), сматра пољопривредником (власник, купац и други корисник пољопривредног и шумског земљишта, односно носилац и члан пољопривредног газдинства уписан у регистру пољопривредних газдинстава), а које није обвезник ПДВ, изврши промет цвета, листа, односно зрна индустријске конопље обвезнику ПДВ, то физичко лице – пољопривредник има право на ПДВ надокнаду. Обвезник ПДВ – прималац наведених добара дужан је да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара, о чему издаје признаницу, као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу – уплатом на текући рачун или рачун штедне. Обвезник ПДВ има право да одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да је ПДВ надокнаду и вредност примљених добара платио пољопривреднику.

2. На промет цвета, листа, односно зрна (које се не сматра семеном за репродукцију) индустријске конопље, који изврши обвезник ПДВ (независно од тога да ли је реч о физичком лицу, укључујући и предузетника, односно правном лицу и независно од тога да ли је реч о добрима која је обвезник ПДВ произвео или их је набавио од другог лица, укључујући и од пољопривредника којем је по основу откупа тих добара обрачунао и платио ПДВ надокнаду), ПДВ се обрачунава и плаћа по општој пореској стопи од 20%.

Такође, по истој пореској стопи опорезује се и увоз наведених добара, независно од тога да ли увоз врши обвезник ПДВ или лице које није обвезник ПДВ.

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.

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

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

За промет одређених добара и услуга, односно увоз добара, прописано је опорезивање по посебној стопи ПДВ од 10% у складу са чланом 23. став 2. Закона. Индустриска конопља није сврстана у добра чији се промет односно увоз опорезује по посебној стопи од 10%.

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

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

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

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

11. Порески третман промета лаптопова који обвезник ПДВ у Републици Србији врши Филолошком факултету, а чију набавку Филолошки факултет финансира новчаним средствима добијеним од Амбасаде Републике Кипар у Београду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00227/2017-04 од 11.12.2017. год.)

Примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да изврши противчинидбу (промет добара или услуга) даваоцу новчаних средстава или другом лицу, не сматра се предметом опорезивања ПДВ. Према томе, на новчана средства која Филолошки факултет у Београду добија од Амбасаде Републике Кипар у Београду, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да ова новчана средства не представљају накнаду за промет добара и

услуга. Међутим, када из добијених новчаних средстава Филолошки факултет у Београду набавља у Републици Србији добра – лаптопове од обвезника ПДВ, обвезник ПДВ је дужан да за предметни промет обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати 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), с обзиром да у овом случају не постоји основ за остваривање пореског ослобођења.

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.

У складу са одредбом члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

12. Одређивање пореског дужника у случају санације постојећих гробница и споменика односно у случају израде прилазних стаза и степеништа, као и реконструкције пешачких стаза

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-250/2017-04 од 5.12.2017. 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, добрима односно услугама из области грађевинарства, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, а у зависности од тога да ли је реч о испоруци добара сачињених од материјала испоручиоца или о предаји добара сачињених од материјала наручиоца, сматрају се:

– санација постојећих гробница и споменика која, у конкретном случају, подразумева рушење урушених гробница, монтажу споменика, анкерисање, одвожење шута, зидање урушених делова, шаловање, армирање, наливање бетоном и малтерисање, као активности из групе 41.20 – Изградња стамбених и нестамбених зграда Класификације делатности која је наведена у члану 2. став 1. тачка 1) Правилника, односно групе 43.99 – Остали непоменути специфични грађевински радови Класификације делатности која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника;

– израда прилазних стаза и степеништа, као и реконструкција пешачких стаза која, у конкретном случају, подразумева монтажу и чишћење постојеће калдрме, тампонирање, монтажу и фуговање, као активности из групе 42.11 – Изградња путева и аутопутева Класификације делатности која је наведена у члану 2. став 1. тачка 2) Правилника, односно групе 43.99 – Остали непоменути

специфични грађевински радови Класификације делатности која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника.

Према томе, порески дужник за предметни промет је обвезник ПДВ којем је тај промет извршен.

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, 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

добра 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 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.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Признавање расхода насталих по основу обезвређења имовине у случају када обвезник у својим пословним књигама исказе расход по основу обезвређења учешћа у капиталу зависног привредног друштва, који (као такав) није био признат у пореском периоду у којем је исказан, а након тога обвезник и његово зависно привредно друштво престају да постоје услед статусне промене којом се припајају другом друштву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1114/2017-04 од 28.12.2017. год.)

У складу са чланом 22в став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01... и 112/15, у даљем тексту: Закон), на терет расхода у пореском билансу не признају се расходи настали по основу обезвређења имовине, које се утврђује као разлика између нето садашње вредности имовине утврђене у складу са МРС, односно МСФИ и њене процењене надокнадиве вредности, али се признају у пореском периоду у коме је та имовина отуђена, односно употребљена, односно у коме је настало оштећење те имовине услед више силе.

У смислу закона којим се уређују привредна друштва, статусном променом се друштво (друштво преносилац) реорганизује тако што на друго друштво (друштво стичалац) преноси имовину и обавезе, док његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције. Статусном променом припајање, 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.

У конкретном случају (а како произилази из садржине поднетих дописа), обвезник (друштво „Б“) је извршио обезвређење учешћа у капиталу свог зависног привредног друштва (друштво „Ц“), при чему расход исказан по том основу није био признат у пореском билансу друштва „Б“ поднетом за порески период у којем је исто (обезвређење) извршено. У неком од наредних пореских периода, услед статусне промене (припајање), извршене у складу са законом којим се уређују привредна друштва, друштво „Б“ и друштво „Ц“ се припајају постојећем друштву („А“) и престају да постоје без спровођења поступка ликвидације. С тим у вези, поставило се питање да ли се обезвређење, које друштву „Б“ није било признато у пореском периоду у којем је извршено, признаје у пореском билансу који је исто друштво (које престаје да постоји услед статусне промене) дужно да поднесе за порески период у којем је извршена предметна статусна промена.

Имајући у виду наведено, у случају када обвезник у својим пословним књигама, а у складу са МРС и МСФИ, исказе расход по основу обезвређења учешћа у капиталу зависног привредног друштва, који (као такав) није био признат у пореском периоду у којем је исказан, сматрамо да су се, у пореском периоду у којем обвезник и његово зависно привредно друштво престају да постоје услед статусне промене (којом се припајају другом друштву) стекли услови за признавање предметног расхода, сходно одредби члана 22в став 1. Закона.

2. Право на преношење губитака у случају статусне промене (*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-1092/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Сагласно члану 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.

Сходно одредбама 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, а уз пореску пријаву обвезник је дужан да поднесе и порески биланс.

У случају статусне промене која има за последицу престанак друштва, пореска пријава, сходно члану 63. став 6. Закона, подноси се у року од 60 дана од дана статусне промене.

Према 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; издвајање.

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.

У конкретном случају, обвезник је на дан 1. децембра 2017. године извршио упис статусне промене (припајање) којом је друштво преносилац пренело целокупну имовину и обавезе обвезнику, као друштву стицаоцу, при чему је друштво преносилац престало да постоји без спровођења поступка ликвидације.

С обзиром да је, у конкретном случају, друштво преносилац дужно да поднесе порески биланс и пореску пријаву за порески период 1. јануар – 30. новембар 2017. године, поставља се питање да ли друштво стицалац, које подноси порески биланс и пореску пријаву за порески период 1. јануар – 31. децембар 2017. године, има право да добит утврђену у пореском билансу (који подноси за наведени порески период) умањи за износ губитка који је друштво преносилац исказало у пореском билансу за период 1. јануар – 30. новембар 2017. године.

Имајући у виду наведене законске одредбе, у случају када друштво преносилац (које престаје да постоји услед статусне промене) у пореском билансу сачињеном за период 1. јануар - 30. новембар 2017. године утврди губитак, право на коришћење пореске погодности (из члана 32. Закона) прелазе 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, мишљења смо да се тако утврђена добит може умањити за

износ губитка (из пореског биланса друштва преносиоца), у складу са чл. 32 и 33. Закона.

3. Порески третман расхода насталих по основу давања новчаних средстава синдикалној организацији

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-85/2017-04 од 11.12.2017. год.)

Одредбом члана 6. став 1. 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.

За утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 1. Закона).

Сходно одредбама Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05 ... 13/17–УС), права, обавезе и одговорности из радног односа уређују се, између осталог, и колективним уговором – само када је то овим законом одређено, при чему колективни уговор може да се закључи као општи, посебан, и код послодавца. Такође, а у смислу одредаба истог закона, Синдикатом се сматра самостална, демократска и независна организација запослених у коју се они добровољно удружују ради заступања, представљања, унапређења и заштите својих појединачних и колективних интереса, при чему се запосленима јамчи слобода синдикалног организовања и деловања без одобрења, уз упис у регистар.

У конкретном случају, на основу Посебног колективног уговора за Електропривреду Србије, закљученог између Владе Републике Србије (као оснивача ЈП ЕПС) и Синдиката радника

ЈП ЕПС (у даљем тексту: Синдикат), обвезник (ЈП ЕПС), као послодавац, у обавези је да на посебан рачун Синдиката, односно синдикалним организацијама у саставу Синдиката, уплати средства на име превенције радне инвалидности, финансирања културних и спортских активности запослених, обезбеђења средстава за рад Синдиката, односно централе Синдиката, као и да уплати средства у фонд солидарности за пружање помоћи запосленима за лечење, односно у фонд солидарности Синдиката радника ЕПС, при чему плаћања за наведене намене обвезник врши у процентуалном износу у односу на укупна средства исплаћена на име зарада.

С тим у вези, а имајући у виду наведене законске одредбе, као и одредбе Посебног колективног уговора према којима је обвезник, као послодавац, у обавези да врши наведене уплате Синдикату, мишљења смо да се расход по том основу признаје у пореском билансу обвезника, с тим што се давања обвезника (Синдикату) на име превенције радне инвалидности и за рехабилитацију запослених, односно у фонд солидарности синдикалних организација за пружање помоћи запосленима за лечење, признаје у пореском билансу за порески период у којем су реализована наведена давања запосленима, у смислу да је Синдикат (из средстава која му је обвезник ставио на располагање) извршио плаћања конкретним запосленим лицима (нпр. у циљу превенције њихове радне инвалидности, рехабилитације, помоћи запосленима за лечење), о чему је обавестио обвезника и, с тим у вези, доставио му одговарајућу документацију (која се односи на врсту прихода, износ који је исплаћен, лице коме је исплата извршена и сл.).

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права код раскида уговора о купопродаји стана закљученог између физичких лица (која нису обвезници пореза на додату вредност)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00273/2017-04 од 25.12.2017. год.)

Размотрили смо ваш захтев за давање мишљења по питању да ли се порез на пренос апсолутних права плаћа код раскида уговора о купопродаји стана закљученог између физичких лица (која нису обвезници пореза на додату вредност), при чему се наводи да је уговор о купопродаји закључен 18.9.2017. године а раскинут 26.9.2017. године, да је уговором продавац дао купцу *clausulu intabulandi*, да је купац продавцу исплатио део уговорене цене (3.000 ЕУР, а исплату преосталог дела од 43.000 ЕУР вршиће путем стамбеног кредита), да је уговорено да купац постаје власник предметног стана исплатом купопродајне цене, да ће примопредаја предметног стана купцу бити извршена одмах по исплати купопродајне цене у целости, да није поднет захтев за промену права својине над предметним станом у катастру, нити је надлежним јавним предузећима пријављена промена „новог“ корисника стана, као и да је до раскида уговора дошло из разлога што продавац није ослободио стан од лица и ствари па није омогућио купцу да уђе у посед предметне непокретности (због облигационо-правних захтева трећих лица о којима купац није имао сазнања).

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–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на пренос

апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 131. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС и 57/89 и „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99, 23/99–исправка, 35/99 и 44/99), уговор се не може раскинути због неиспуњења незнатног дела обавезе.

Према томе, кад су права и обавезе уговорних страна – физичких лица (која нису обвезници пореза на додату вредност) по основу уговора о купопродаји стана у претежном делу испуњене, раскид тог уговора са пореског становишта представља закључење новог правног посла којим се врши пренос права својине на стану (у коме су уговорне стране промениле своје улоге: продавац је постао стицалац, а купац – преносилац права својине), који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

Ако уговор о купопродаји стана није у претежном делу извршен, закључењем уговора којим се раскида тај уговорни однос не настаје обавеза по основу пореза на пренос апсолутних права.

Напомињемо да је, према одредби члана 54. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16 и 108/16), у вези са чланом 39. став 2. Закона, утврђивање пореза на пренос апсолутних права делатност Пореске управе, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе. То значи да у сваком конкретном случају надлежни порески орган утврђује чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на пренос апсолутних права, што подразумева и да ли је уговор о купопродаји у претежном делу извршен (да ли је купопродајна цена у целини или у претежном

делу исплаћена, да ли је стан предат у посед купцу, да ли је извршен упис пренетог права својине на купца...)

2. Захтев за оцену правилности решења којим је утврђен порез на имовину физичком лицу у случају када је на земљишту на коме физичко лице има право својине, а које је у функцији приступног пута граничним парцелама (насталим парцелацијом двеју катастарских парцела), јединица локалне самоуправе изградила асфалт и одредила му назив – као улици, чиме је предметном земљишту променила намену у саобраћајни објекат нискоградње као јавно добро

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-01104/2017-04 од 21.12.2017. год.)

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

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

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

6) државину непокретности на којој има лац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Према одредби члана 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. овог члана, сматрају:

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

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

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) има лац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом (члан 12. став 1. тачка 8) Закона).

Одредбе става 1. тач. 2) до 11) и става 2. овог члана не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода (члан 12. став 3. Закона).

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

Према томе, кад на земљишту које није у јавној својини, поред права својине, не постоји и право из члана 2. став 1. тачка 3) Закона, односно државина и коришћење из члана 2. став 1. тачка 6) Закона, конституисано у корист другог лица (тј. лица које није има лац права својине на том земљишту), порез на имовину плаћа се на право својине на земљишту, а обвезник пореза је има лац права својине.

Кад је на земљишту изграђен објекат, обвезник има право на пореско ослобођење за површину земљишта под објектом на који се порез плаћа, под условима из члана 12. ст. 3. и 4. Закона.

Напомињемо да је у надлежности Министарства финансија – Сектор за фискални систем, између осталог, давање мишљења о примени пореских прописа уколико у вези са њима постоје недоумице и нејасноће, али не и оцењивање правне ваљаности решења којим Вам је утврђен порез на имовину.

Јединица локалне самоуправе надлежна према месту непокретности за коју се утврђује порез врши утврђивање пореза на имовину, што значи и утврђивање чињеничног стања од утицаја на правилно утврђивање пореза (нпр. ко је у конкретном случају власник предметног земљишта, односно да ли је реч о земљишту у јавној својини; да ли на конкретном земљишту постоји право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 3) до 8) Закона конституисано у корист лица које није власник земљишта; ко је власник, како наводите, саобраћајног објекта нискоградње изграђеног на конкретном земљишту; да ли се на предметни објекат порез на имовину плаћа, по којем основу власници граничних

катастарских парцела и друга лица користе Ваше земљиште за прилаз својим парцелама...).

Ако сматрате да Вам порез по том основу није правилно утврђен, против решења у прописаном року можете уложити правни лек – жалбу (саставни део решења је поука о правном леку).

3. У случају када је конзорцијум, који чине два физичка и једно правно лице, купио непокретности (које нису у функцији) које су биле предмет извршења у судском поступку, по основу уговора о купопродаји непосредном погодбом којим је уређено да сваки члан конзорцијума стиче по 1/3 идеалног дела купљене непокретности, након чега су чланови конзорцијума основали друштво са ограниченом одговорношћу у које су, као неновчани улог, унели по 1/3 непокретности коју су стекли по основу наведеног уговора, да ли се уписани неновчани капитал новооснованог друштва може третирати као инвестиција у току и по том основу остварити ослобођење од пореза на имовину до завршетка радова и стављања објеката у употребу?

Ако предметне непокретности подлежу опорезивању порезом на имовину, шта чини пореску основицу за објекте и земљиште новооснованог друштва с обзиром да нема набавне вредности непокретности, односно ако наведене непокретности подлежу опорезивању – да ли се као пореска основица може користити фер вредност непокретности у складу са чланом 7. став 1. Закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00265/2017-04 од 20.12.2017. год.)

Размотрили смо ваш захтев од 11. децембра 2017. године, у коме наводите да је у 2016. години конзорцијум, који чине два физичка и једно правно лице, купио непокретности које су биле предмет

извршења у судском поступку, по основу Уговора о купопродаји непосредном погодбом (објекте: котларнице, перионице, гардеробе, базене, рецепције са продавницом, објекат – санитарни блок, зграду угоститељства – мотел и др. са земљиштем побројаним у том уговору), којим је уређено да сваки члан конзорцијума по основу тог уговора стиче по 1/3 идеалног дела купљене непокретности, да су почетком 2017. године чланови конзорцијума основали друштво са ограниченом одговорношћу у које су, као неновчани улог, унели по 1/3 непокретности коју су стекли по основу наведеног уговора, да купљене непокретности нису у функцији и да је планирана реконструкција и адаптација купљених објеката у наредном периоду.

Одредбом члана 7. став 9. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да за непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година), основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом ст. 1. до 8. и става 10. тог члана.

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

Према одредби члана 2. тачка 32) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), реконструкција је 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.

Адаптација је извођење грађевинских и других радова на постојећем објекту, којима се: врши промена организације простора у објекту, врши замена уређаја, постројења, опреме и инсталација истог капацитета, а којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине (члан 2. тачка 34) Закона о планирању и изградњи).

Према томе, даном уношења идеалних делова својих непокретности, као неновчаног улога, од стране власника тих идеалних делова у капитал привредног друштва, привредном друштву у које је улагање извршено настала је обавеза по основу пореза на имовину. На постојање пореске обавезе није од утицаја да ли то привредно друштво користи стечене непокретности (јер је право, али не и обавеза власника објекта да се определи да ли ће и на који начин користити своје непокретности), нити да ли је целисходно да се објекат додатно реконструише или адаптира како би се учинио функционалнијим за одређену намену.

Наиме, реконструкција, односно адаптација, јесу извођење грађевинских радова на постојећем објекту, побројаних одредбама члана 2. тач. 32) и 34) Закона о планирању и изградњи, што значи да за време реконструкције, односно адаптације, и даље постоји објекат на коме је конституисано право својине привредног друштва – обвезника пореза на имовину као предмет опорезивања (тј. управо на постојећем објекту се реконструкција, односно адаптација врши). Стога обавеза по основу пореза на имовину за објекат не престаје за време његове реконструкције, односно адаптације.

Такође, Законом није прописано пореско ослобођење за објекте у периоду адаптације, односно реконструкције, као ни за земљиште на коме се (односно под којим се) ти објекти налазе.

За пореску годину у којој је обвезнику који води пословне књиге настала пореска обавеза, што значи и привредном друштву коме је пореска обавеза настала по основу улагања права својине на идеалним деловима непокретности као неновчаног улога, основица пореза на имовину је набавна вредност тих идеалних делова непокретности исказана у пословним књигама привредног друштва – обвезника. То подразумева набавну вредност непокретности исказану у складу са прописима којима се уређује рачуноводство.

Нема законског основа да се основица пореза на имовину утврђује на друкчији начин од прописаног.

4. Да ли је установа Спортско рекреативно образовни центар „Врачар“ из Београда, као јавна служба, обвезник пореза на имовину – за имовину која јој је дата на привремену употребу, односно управљање, од стране градске општине Врачар, као оснивача, која је носилац права коришћења?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01130/2017-04 од 20.12.2017. год.)

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

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

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

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

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

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

6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

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

Према одредбама члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) имаоца права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона.

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, обвезник пореза на имовину је лице које је имаоца права својине на непокретности на територији Републике

Србије на којој, поред права својине, не постоји и право коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

Када на непокретности на територији Републике Србије, поред права својине, постоји и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, државину или коришћење, а обвезник је имаоца тог права, корисник или држалац, а не власник непокретности.

С тим у вези, ако је установа Спортско рекреативно образовни центар „Врачар“ Београд, имаоца права својине на непокретности на територији Републике Србије на којој, поред права својине не постоји и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, обвезник је пореза на имовину за те непокретности.

Такође, ако је установа Спортско рекреативно образовни центар „Врачар“ Београд имаоца права коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта, имаоца права коришћења или корисник непокретности у јавној својини у складу са законом којим се уређује јавна својина, односно држалац непокретности у јавној својини без правног основа, за те непокретности у јавној својини обвезник је пореза на имовину. У супротном, ако наведена установа за непокретности у јавној својини није имаоца наведених права, корисник, односно држалац, за предметне непокретности није обвезник пореза на имовину.

Ако имате недоумице по питању да ли сте на непокретностима у јавној својини имаоца права коришћења или корисник непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина, за давање мишљења надлежан је Сектор за имовинско-правне послове у Министарству финансија, као стручни обрађивач закона којим је уређена јавна својина.

5. Да ли привредно друштво, након добијања употребне дозволе за објекат чија је адаптација у току (чије издавање се

очекује почетком 2018. године), за објекат и земљиште које је стекло у 2016. години, има право на пореско ослобођење за грађевински објекат за 2018. и 2019. годину, као и за земљиште на коме је објекат изграђен?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00262/2017-04 од 13.12.2017. год.)

Наводи се да је конкретно привредно друштво земљиште и објекат (изграђен на том земљишту) стекло 2016. године, са циљем даље продаје након што изврши адаптацију објекта (која је, како се наводи, у току и у вези са којом се очекује издавање употребне дозволе за објекат почетком 2018. године), као и да је „пропустом претходне књиговодствене агенције поменути инвестиција у финансијским извештајима за 2016. годину приказана на конту Инвестиционе некретнине – 024 иако је објекат намењен искључиво продаји, тј. исти је требало приказати на контима групе 14 – Стална средства намењена продаји. Овај пропуст ће бити коригован у финансијским извештајима за 2017. годину, при чему ће друштво такође изменити и финансијске извештаје за 2016. годину како би се поменути пропуст кориговао.

Према одредби члана 10. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји,

не плаћа се за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години (члан 12. став 6. Закона).

Према одредби члана 2. тачка 34) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14), адаптација јесте извођење грађевинских и других радова на постојећем објекту, којима се: врши промена организације простора у објекту, врши замена уређаја, постројења, опреме и инсталација, истог капацитета, а којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине.

Према томе, применом одредбе члана 12. став 6. Закона, привредно друштво као обвезник који води пословне књиге, за земљиште и објекат изграђен на том земљишту које је стекло у 2016. години има право на ослобођење од пореза на имовину за 2016. и 2017. годину под условом да их је од момента стицања евидентирао у пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, што подразумева и да су испуњени услови за такво рачуноводствено евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство (нпр. да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретну непокретност, нити ју је уступио другом лицу на коришћење, да је непокретност доступна за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продају такве имовине и да је њена продаја врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника посвећен плану за продају те непокретности и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана већ почео, да је непокретност активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност...).

С тим у вези, у конкретном случају, даном стицања права на објекту и земљишту у 2016. години настала је привредном друштву пореска обавеза за објекат и земљиште, при чему на постојање пореске обавезе није од утицаја да ли је било целисходно или

потребно да се објекат додатно адаптира за одређену намену (што подразумева и за намеравану даљу продају).

Имајући у виду да је адаптација извођење грађевинских и других радова на постојећем објекту којима се: врши промена организације простора у објекту, врши замена уређаја, постројења, опреме и инсталација истог капацитета, а којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине, што значи да за време адаптације и даље постоји објекат на коме су конституисана права обвезника која су предмет опорезивања (тј. управо на постојећем објекту се адаптација врши), обавеза до основу пореза на имовину за објекат не престаје за време адаптације тог објекта, нити изнова настаје његовом адаптацијом.

Стога нема законског основа да обвезник (применом члана 12. став 6. Закона) за објекат оствари пореско ослобођење за 2018. и 2019. годину, јер је пореска обавеза за објекат настала даном стицања права у 2016. години (па је протекао прописани рок за остваривање права на пореско ослобођење). Такође, имајући у виду да је привредно друштво вршило адаптацију предметног објекта и да се, како се у захтеву наводи, очекује њен завршетак издавањем употребне дозволе почетком 2018. године, произилази да је објекат од настанка пореске обавезе био намењен адаптацији (а не искључиво даљој продаји) и није био доступан за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продају такве имовине, нити је његова продаја била врло вероватна, непокретност није била активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност, стога нема законског основа да се за конкретни објекат пореско ослобођење оствари за 2016. и 2017. годину.

С обзиром на то да објекат који је обвезник стекао ради адаптације и потом даље продаје, са земљиштем на коме је изграђен, представља јединствену целину, јер се преносом права својине на

објекту истовремено преноси и право својине на земљишту на којем се објекат налази и земљишту које служи за редовну употребу објекта, нема законског основа да се за земљиште на коме је изграђен објекат, који је од настанка пореске обавезе намењен адаптацији, оствари пореско ослобођење за 2016. и 2017. годину применом члана 12. став 6. Закона.

6. Да ли се код опорезивања права својине на земљишту површина земљишта од десет ари изузима од опорезивања? Кад су на истом земљишту више лица сувласници и обвезници пореза на имовину, да ли се сваком обвезнику изузима од опорезивања површина од десет ари?

Како се код опорезивања разврстава део катастарске парцеле око изграђених објеката која је у катастру непокретности уписана као пољопривредно земљиште, а искључиво служи за „минимално опслуживање изграђених објеката“ и са њима чини физичку, функционалну и техничко-технолошку целину ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00260/2017-04 од 12.12.2017. год.)

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

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим

су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Према одредби члана 2. Закона, непокретностима се, у смислу става 1. овог члана, сматрају:

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

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

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

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 2. Закона).

Према одредби члана 4. став 3. Закона, када удели обвезника из става 2. тог члана на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки.

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

Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

1) грађевинско земљиште;

2) пољопривредно земљиште;

3) шумско земљиште;

4) станови;

5) куће за становање;

6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;

7) гараже и гаражна места.

Порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом (члан 12. став 1. тачка 8) Закона).

Према одредби члана 82. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем

тексту: Закон о планирању и изградњи), грађевинско земљиште је земљиште које је одређено законом или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом.

Према одредбама члана 83. ст. 1. до 3. Закона о планирању и изградњи, грађевинско земљиште се користи према намени одређеној планским документом, на начин којим се обезбеђује његово рационално коришћење, у складу са законом. Ступањем на снагу планског документа којим је промењена намена земљишта у грађевинско земљиште, власници тог земљишта стичу права и обавезе прописане овим законом и подзаконским актима донетим на основу закона, без обзира на чињеницу што орган надлежан за упис на непокретностима и правима на њима није спровео промену у јавној књизи о евиденцији непокретности и права. Грађевинско земљиште коме је намена промењена у складу са ставом 2. овог члана може се користити и у друге сврхе, до привођења земљишта планираној намени.

Према томе, предмет опорезивања порезом на имовину је право својине на земљишту површине преко десет ари, које се налази на територији Републике Србије. То значи да постојање предмета опорезивања порезом на имовину (који се плаћа на право својине на земљишту) опредељује површина тог земљишта – преко десет ари, а не број пореских обвезника за то земљиште. Имајући у виду да је Законом прописано да корисна површина земљишта јесте укупна површина земљишта тј. да Законом није прописано да се код опорезивања права својине на земљишту из предмета опорезивања изузима површина земљишта од десет ари, код опорезивања земљишта површине преко десет ари предмет опорезивања јесте укупна површина тог земљишта.

Дакле, када је предмет опорезивања порезом на имовину право својине на земљишту чија је укупна површина 3.938m^2 , предмет опорезивања јесте 3.938m^2 . Како обвезник има право на

пореско ослобођење за површину земљишта под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом, ако су на конкретном земљишту изграђени објекти на које се порез на имовину плаћа, а који нису складишни или стоваришни објекти, при чему је укупна површина земљишта под објектима 1.960m^2 , произлази да плаћања пореза по том основу није ослобођена површина земљишта од 1.978m^2 .

Кад су на истом земљишту више лица порески обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на укупно земљиште (што подразумева и у случају кад је површина сразмерна уделу конкретног сувласника земљишта у односу на укупну површину земљишта мања од 10 ари).

С обзиром на то да је земљиште које је одређено законом или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом – грађевинско земљиште, за потребе утврђивања основице пореза на имовину то земљиште разврстава се у групу Грађевинско земљиште. Чињенично стање од утицаја на утврђивање пореза на имовину (што значи и од утицаја на разврставање непокретности у одговарајуће групе непокретности) у сваком конкретном случају утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза.

Кад су изграђени објекти на земљишту које је законом или планским документом у целости опредељено за одговарајућу намену, нема основа да се неизграђени део катастарске парцеле (око објеката), који служи за коришћење изграђених објеката на преосталом делу исте катастарске парцеле, разврстава у друкчију групу одговарајућих непокретности.

Напомињемо да је у надлежности Министарства финансија – Сектор за фискални систем, између осталог, давање мишљења о примени пореских прописа уколико у вези са њима постоје недоумице и нејасноће, али не и оцењивање правне ваљаности решења којим Вам је утврђен порез на имовину. Ако сматрате да

Вам порез по том основу није правилно утврђен, против решења у прописаном року можете уложити правни лек – жалбу (поука о правном леку је саставни део решења).

7. Да ли привредна друштва која су у стечајном поступку или ликвидацији имају обавезу да плаћају порез на имовину обвезника који води пословне књиге на непокретности на којима имају право својине, или су ослобођени плаћања пореза покретањем поступка стечаја или ликвидације?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00809/2017-04 од 8.12.2017. год.)

Према одредби члана 4. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

- 1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона;
- 2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) овог закона;
- 3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) овог закона;
- 4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) овог закона.

Према одредби члана 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), друштво стиче својство правног лица регистрацијом у складу са законом којим се уређује регистрација привредних субјеката (у даљем тексту: Закон о регистрацији).

Ликвидација друштва почиње даном регистрације одлуке о ликвидацији и објављивањем огласа о покретању ликвидације, у

складу са законом о регистрацији (члан 526. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 527. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да покретање ликвидације не спречава одређивање и спровођење извршења против друштва у ликвидацији, нити вођење других поступака који се воде против или у корист друштва у ликвидацији.

Ликвидација се окончава доношењем одлуке о окончању ликвидације из члана 540. став 3. овог закона (члан 543. став 1. Закона о привредним друштвима).

По окончању ликвидације друштво се брише из регистра привредних субјеката у складу са законом о регистрацији (члан 543. став 2. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 69. став 1. Закона о стечају („Сл. гласник РС“, бр. 104/09, 99/11–др. закон, 71/12–УС и 83/14, у даљем тексту: Закон о стечају) прописано је да стечајни судија отвара стечајни поступак доношењем решења о отварању стечајног поступка којим се усваја предлог за покретање стечајног поступка.

Правне последице отварања стечајног поступка наступају даном објављивања огласа о отварању поступка на огласној табли суда (члан 73. став 1. Закона о стечају).

У тренутку наступања правних последица отварања поступка стечаја прекидају се сви судски поступци у односу на стечајног дужника и на његову имовину, сви управни поступци покренути на захтев стечајног дужника, као и управни и порески поступци који за предмет имају утврђивање новчане обавезе стечајног дужника (члан 88. Закона о стечају).

Стечајни судија доноси решење о закључењу стечајног поступка на завршном рочишту (члан 148. став 1. Закона о стечају).

Решење из става 1. овог члана објављује се на огласној табли суда и у „Службеном гласнику Републике Србије“, а по правноснажности се доставља регистру привредних субјеката или другом одговарајућем регистру ради брисања стечајног дужника из тог регистра (члан 148. став 7. Закона о стечају).

Према томе, имајући у виду да привредно друштво у ликвидацији, односно над којим је отворен стечај, задржава својство правног лица све до окончања поступка ликвидације и брисања из регистра привредних субјеката, односно до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка и брисања из регистра привредних субјеката, у складу са законом којим се уређује регистрација привредних субјеката, покретање поступка ликвидације, односно отварање стечајног поступка над обвезником пореза на имовину – привредним друштвом није законски основ за престанак пореске обавезе по основу пореза на имовину, нити представља правну сметњу да надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку контроле утврди обавезу том друштву по основу пореза на имовину (ако ту обавезу обвезник није утврдио самоопорезивањем, односно ако је утврђивање пореске обавезе по основу пореза на имовину извршио нетачно или непотпуно).

Законом о порезима на имовину није прописано пореско ослобођење за непокретности обвезника над којим је покренут поступак ликвидације или је отворен поступак стечаја.

Напомињемо да се, према мишљењу Министарства привреде број: 011-00-331/2014-05 од 4.11.2014. године, „пореске обавезе које су настале пре отварања стечајног поступка морају пријавити у поступку стечаја и није их могуће принудно наплатити. Међутим, обавезе настале по основу пореза у току трајања стечајног поступка представљају трошкове стечајног поступка, односно обавезе стечајне масе, па се исте могу, у смислу одредбе члана 93. став 1. Закона о стечају и принудно наплатити.

Дакле, за потраживања која су доспела за наплату пре отварања стечајног поступка Пореска управа има статус стечајног повериоца и у обавези је да благовремено поднесе пријаву потраживања (уколико није поднета пријава потраживања, или уколико није поднета благовремено, Пореска управа је, као и сваки

други поверилац, преклудирана у праву да тражи наплату истог). За потраживања која су настала након отварања стечајног поступка, статус Пореске управе је статус повериоца трошкова стечајног поступка, односно обавеза стечајне масе, а не стечајног повериоца, па се за таква потраживања може тражити принудна наплата.

На основу наведеног, мишљења смо да Пореска управа има право да након отварања стечајног поступка врши контролу плаћања оних пореских обавеза које су настале након отварања стечајног поступка.“

Привредном друштву у ликвидацији, односно привредном друштву над којим је отворен стечај, престаје обавеза по основу пореза на имовину даном којим то лице за ту имовину престаје да буде порески обвезник (на пример, даном њене продаје ради уновчења имовине, даном брисања тог друштва из регистра привредних субјеката...).

8. Да ли се плаћа порез на поклон код физичке деобе наследничке заједнице извршене између наследника првог наследног реда (мајке и њених и оставиочевих двојице синова), у несразмери са по 1/3 наслеђених идеалних делова, тако што мајка стиче мањи део од припадајуће 1/3 заоставштине, а синови већи?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00804/2017-04 од 6.12.2017. год.)

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

1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Одредбом става 2. тог члана прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа и на наслеђени, односно на 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,

Према одредби члана 14. став 6. Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;

2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, 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.

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

Према одредби члана 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15), наследити се може на основу закона и на основу завештања (тестамент).

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању уређено је да први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Према одредби члана 122. ст. 1. и 3. Закона о ванпарничном поступку („Сл. гласник СРС“, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС“, бр. 46/95–др. закон, 18/05–др. закон, 85/12, 45/13–др. закон, 55/14, 6/15 и 106/15–др. закон, у даљем тексту: ЗОВП), кад суд утврди којим лицима припада право на наслеђе, огласиће та лица за наследнике решењем о наслеђивању. Ако у поступку за расправљање заоставштине сви наследници споразумно предложе деобу и начин деобе, суд ће овај споразум унети у решење о наслеђивању.

Суд може јавном бележнику поверити спровођење поступка за који је по закону надлежан или предузимање појединих ванпарничних радњи под условима који су предвиђени овим законом (члан 30а став 1. ЗОВП)

Према томе, на наслеђе које од оставиоца остваре лица која се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду (у конкретном случају, његова супруга и његова два сина) не плаћа се порез на наслеђе (применом одредбе члана 21. став 1. тачка 1) Закона), независно од тога да ли је основ позивања на наслеђе закон или тестамент.

По нашем мишљењу, на потпуну деобу оствареног наслеђа у сразмери са идеалним сувласничким деловима порез на наслеђе и поклон се не плаћа.

Потпуна деоба оствареног наслеђа у несразмери са припадајућим идеалним деловима заједничара, при чему заједничар који стиче имовину веће вредности од вредности његовог идеалног дела пре деобе (у конкретном случају, синови) не исплаћује накнаду заједничару који стиче имовину мање вредности (у конкретном случају, мајци), са пореског становишта представља промет на разлици између права стеченог деобом и припадајућег идеалног

дела на који се порез на поклон плаћа (што значи и у случају када је споразум о деоби наслеђа унет у решење о наслеђивању), осим у случају када су испуњени Законом прописани услови за пореско ослобођење.

Имајући у виду да се на поклон који поклонопримац стекне од поклонодавца у односу на кога се налази у првом наследном реду не плаћа порез на поклон (применом члана 21. став 1. тачка 1) Закона), као и да се синови у односу на мајку налазе у првом наследном реду, у случају кад су за наследнике оглашени супруга и два сина оставиоца (који су и синови оставиоцеве супруге), који споразумно предложе потпуну деобу наслеђа у поступку за расправљање заоставштине, тако да синови стекну већи део наслеђене имовине од припадајуће по 1/3, а њихова мајка мањи део наслеђене имовине од припадајуће 1/3, што се унесе у решење о наслеђивању, при чему синови мајци не исплаћују накнаду на име стицања већег дела заоставштине од припадајућег, на деобу имовине у конкретном случају не плаћа се порез на поклон – с обзиром на то да се синови у односу на своју мајку налазе у првом наследном реду по законском реду наслеђивања.

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

9. Порески третман поклона новчаних средстава која Фондацији „Горан Љубијанкић“ са своје девизне штедне књижице учини физичко лице – резидент Републике Србије (мајка преминулог лица чије име носи Фондација), односно да ли Фондација има право на пореско ослобођење по том основу ако примљена новчана средства служе искључиво за остваривање општекорисног циља из члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама тј. ради промовисања, заштите

и унапређења науке и образовања, ради кога је Фондација основана?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00256/2017-04 од 6.12.2017. год.)

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 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 и на наслеђени, односно на 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.

Одредбом члана 14. став 4. Закона прописано је да се поклоном, у смислу Закона, не сматра:

1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе односно поклон новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, 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 одредбама 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 одредби члана 21. став 1. тачка 5) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа фондација, на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за остваривање општекорисног циља ради кога је фондација основана.

За сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон, односно порезом на пренос апсолутних права, наслеђе и поклон који су остварени – примљени у инострану валуту, односно пренос апсолутних права извршен уз накнаду у инострану валуту, конвертује се из стране валуте у динар, на дан настанка пореске обавезе, по курсу за конверзију износа из стране валуте у динар уређеним законом којим су уређени порески поступак и пореска администрација (члан 33а Закона).

Према одредби члана 32. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА), трансакције у инострану валуту из којих произлази опорезивање конвертују се у динар:

1) по званичном средњем курсу Народне банке Србије, на дан када је трансакција обављена, осим ако је пореским законом друкчије уређено;

2) по тржишном курсу заснованом на објављеним подацима о односу стране валуте и америчког долара, на дан када је трансакција обављена, ако Народна банка Србије не располаже средњим курсом те валуте према динару.

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11), остваривањем општекорисног циља, у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Дакле, поклон искључиво новчаних средстава у једној календарској години у износу до 100.000 динара није предмет опорезивања порезом на поклон, у складу са чланом 14. став 6. тачка 3) Закона. Стога се за тај поклон не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон.

Ако Фондација као поклонопримац, у конкретном случају, од физичког лица оствари поклон искључиво новчаних средстава, чији је износ примљен у једној календарској години преко 100.000 динара, тај поклон је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон за вредност поклона преко 100.000 динара.

За остварени поклон који је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон Фондација као поклонопримац и обвезник пореза на наслеђе и поклон дужна је да у прописаном року од 30 дана поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза по том основу, независно од тога да ли за тај поклон има право на пореско ослобођење. У поступку утврђивања пореза надлежни порески

орган решењем утврђује пореску обавезу, односно право на пореско ослобођење када за то постоји законски основ.

На остварени поклон порез на наслеђе и поклон се не плаћа ако је Фондација – поклонопримац основана ради остваривања општекорисног циља, дефинисаног законом којим се уређују задужбине и фондације и ако поклоњена новчана средства Фондацији служе искључиво за остваривање тог општекорисног циља.

Напомињемо да се, сагласно члану 43. став 1. и члану 51. став 1. тачка 2) ЗПППА чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа, а терет доказа чињеница од утицаја на смањење или укидање пореза сноси порески обвезник.

Такође, за сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон, наслеђе и поклон који су остварени – примљени у иностраној валути конвертује се из стране валуте у динар, на дан настанка пореске обавезе, по званичном средњем курсу Народне банке Србије, на дан када је трансакција давања поклона обављена, а ако Народна банка Србије не располаже средњим курсом те валуте према динару – по тржишном курсу заснованом на објављеним подацима о односу стране валуте и америчког долара, на дан када је трансакција давања поклона обављена.

10. Да ли се применом члана 31. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину може остварити ослобођење од пореза на пренос апсолутних права у случају кад привредно друштво прода неизграђено грађевинско земљиште јединици локалне самоуправе као купцу, по основу уговора о купопродаји, при чему се уговором уреди да купац део купопродајне цене у уговором опредељеној висини увећаном за камату, уместо продавцу, плаћа у име и за рачун продавца на прописане уплатне рачуне јавних прихода ради измирења продавчевих доспелих неизмирених пореских обавеза, ради чијег обезбеђења је Пореска управа на предметном земљишту

уписала хипотеку, а преосталим делом се намирује дуговање продавца по основу јавних прихода према јединици локалне самоуправе – купцу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00255/2017-04 од 6.12.2017. год.)

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

Одредбом члана 24а тачка 1) Закона прописано је да се од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима 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.

Према одредби члана 25. став 2. тачка 2) Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/0-4, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16), ПДВ се не плаћа и на промет земљишта (пољопривредног, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и на давање у закуп тог земљишта.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 1) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се апсолутно право преноси ради измирења обавеза по основу јавних прихода, у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/65, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) није прописана могућност да се измирење обавеза по основу јавних прихода у редовној наплати изврши заменом испуњења тј. преносом

права својине на непокретности уместо плаћања новчаног износа на прописане уплатне рачуне јавних прихода.

Према томе, продаја неизграђеног грађевинског земљишта по основу уговора о купопродаји јесте предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права. То значи да се порез по том основу утврђује и плаћа, осим кад се у складу са Законом оствари право на пореско ослобођење.

Нема основа да се применом члана 31. став 1. тачка 1) Закона оствари ослобођење од пореза на пренос апсолутних права – на пренос уз накнаду права својине на неизграђеном грађевинском земљишту по основу уговора о купопродаји, којим привредно друштво, које има доспеле неизмирене обавезе по основу јавних прихода (које делом утврђује и наплаћује Пореска управа, а делом јединица локалне самоуправе – купац) наплатом уговорене купопродајне цене обезбеђује новчана средства за плаћање својих доспелих неизмирених обавеза по основу јавних прихода. При томе, није од утицаја уговорна одредба према којој се наплата купопродајне цене врши тако што купац, уместо продавцу, део купопродајне цене у уговором одређеној висини увећаном за камату уплаћује (у име и за рачун продавца) на прописане уплатне рачуне јавних прихода ради измирења продавчевих доспелих неизмирених пореских обавеза (ради чијег обезбеђења је Пореска управа на предметном земљишту уписала хипотеку), а преосталим делом купопродајне цене се намирује потраживање које продавац има према купцу по основу јавних прихода.

Напомињемо да се право на пореско ослобођење не може остварити кад за то не постоји законски основ, независно од одредбе уговора према којој су се „уговорне стране споразумеле да ће пореска обавеза у погледу промета непокретности бити регулисана сходно одредбама члана 31. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину“.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Утврђивање капиталног добитка код продаје непокретности која је стечена по основу права на враћање одузете имовине (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1134/2017-04 од 25.12.2017. год.)

Према одредби члана 72. став 1. тачка 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, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон), 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 стварних права на непокретностима.

Под преносом права, удела и хартија од вредности, према одредби члана 72. став 2. Закона, сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду.

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности (члан 72. став 3. Закона).

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу Закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна цена узима цена без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу Закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона).

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

Сагласно наведеном, приход који по основу промета уз накнаду (продаје) непокретности, која је стечена по основу права на враћање одузете имовине по одредбама Закона о враћању одузете имовине и обештећењу („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 108/13, 142/14 и 88/15–УС), оствари физичко лице коме је имовина враћена, као разлику између продајне цене те непокретности (вредности по којој је физичко лице продало предметну непокретност) и њене набавне вредности (вредност непокретности коју је као враћену имовину стекло физичко лице), предмет је опорезивања порезом на капитални добитак. За сврху одређивања капиталног добитка по основу продаје тако стечене непокретности, према нашем мишљењу, набавном ценом сматра се тржишна вредност непокретности на дан стицања, увећана годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, док се продајном ценом сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

2. Одређивање продајне цене удела код утврђивања капиталног добитка

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-915/2017-04 од 21.12.2017. год.)

Сагласно одредби 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, 112/15 и 113/17, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

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

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (члан 72. став 3. Закона).

Одредбом члана 73. став 1. Закона прописано је да се за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

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

Одредбом члана 43. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 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: ЗППА) прописано је да се као доказ у пореском поступку могу употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Како је уговор израз воља уговорних страна које су се сагласиле о свим битним елементима уговора, сматрамо да је право уговорних страна да слободно уговарају цену по којој продају, односно купују, у конкретном случају, удео у привредном друштву. Сагласно томе, цене по којој се продаје, односно купује

удео може бити заснована на процени тржишне вредности удела од стране вештака одговарајуће струке, уколико су се уговорне стране сагласиле да на такав начин буде одређена цена по којој ће продати, односно купити удео.

Имајући у виду наведено, за сврху утврђивања капиталног добитка продајном ценом удела сматра се цена која је наведена у уговору о купопродаји удела као цена по којој је физичко лице стекло удео у привредном друштву, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.

За потребе утврђивања капиталног добитка, уколико нису расположиви сви елементи релевантни за утврђивање чињеница које опредељују пореску обавезу, могу да се користе подаци исказани у пореској пријави као и мишљење вештака одговарајуће струке.

Напомињемо, сагласно начелу фактицитета пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини и у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за одређење пореске обавезе, сходно члану 9. 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).

3. Ослобођење од плаћања пореза и доприноса за новоосноване предузетнике

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 07-00-760/2017-04 од 20.12.2017. год.)

Одредбама члана 12. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 113/17) и члана 10. Закона о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно

социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 113/17) прописане су олакшице по основу запошљавања лица која започињу са обављањем сопствене пословне делатности, на начин да су ослобођени од плаћања пореза и доприноса по основу сопствене зараде, као и по основу зараде новозапослених лица.

С тим у вези, указујемо да послодавац – новоосновано правно лице, као и новоосновани предузетник, који је уписан у регистар надлежног органа, односно организације, може да оствари право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса:

– по основу зараде оснивача, односно по основу личне зараде предузетника,

– као и по основу зараде запослених и то највише за девет новозапослених лица са којима је засновао радни однос.

Право на ослобођење послодавца остварује се под следећим условима:

1) да је сваки члан – оснивач новооснованог правног лица засновао радни однос са правним лицем и да је пријављен на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања;

2) да је новоосновани предузетник пријављен на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања;

3) да је послодавац закључио уговор о раду са новозапосленим лицима у складу са законом којим се уређују радни односи и да је та лица пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања;

4) да у периоду за који остварује право на ослобођење то право може да оствари за највише 9 новозапослених који испуњавају услове, а то је да новозапослени у периоду од најмање шест месеци непрекидно пре дана заснивања радног односа код послодавца код Националне службе за запошљавање је био пријављен као незапослени, или је у периоду од дванаест месеци пре дана заснивања радног односа код послодавца стекао средње, више или високо образовање;

5) да су оснивачи новооснованог правног лица, као и предузетник, у периоду од најмање шест месеци непрекидно пре дана оснивања правног лица, односно регистравања предузетника, код Националне службе за запошљавање били пријављени као незапослени или да су у периоду од дванаест месеци пре дана оснивања, односно регистравања стекли средње, више или високо образовање, у складу са законом.

Право на ослобођење послодавац може да оствари за зараде оснивача и запосленог односно личне зараде предузетника исплаћене у периоду од 12 месеци од дана када је основано правно лице, односно регистрован предузетник. Услов је да збир зарада појединачно за свако лице у периоду коришћења олакшице није виши од троструког износа просечне годишње зараде у години која претходи години у којој је основано правно лице, односно регистрован предузетник. Право на олакшицу престаје:

– по истеку периода од 12 месеци или

– на дан када се изврши исплата зараде оснивача и запосленог односно личне зараде предузетника, која у збиру са осталим зарадама за то лице исплаћеним од почетка остваривања права на олакшицу, тј. од дана оснивања правног лица, односно регистравања предузетника, прелази неопорезиви износ (троструки износ просечне годишње зараде). У том случају послодавац је дужан да обрачуна и плати порез и доприносе по основу зараде односно личне зараде на онај део те зараде односно личне зараде који као део збира са претходно исплаћеним зарадама односно личним зарадама, је виши од неопорезивог износа, као и да за наредне зараде исплаћене тим лицима обрачунава и плаћа порез и доприносе у складу са законом.

Зарада оснивача и запосленог, односно лична зарада предузетника за коју може да се оствари ослобођење је износ који у себи садржи припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који би се плаћали из зараде да се не примењује ослобођење.

Ослобођење лице које је оснивач, односно предузетник може да оствари само једном као новоосновани субјект, и то у својству или као оснивач или као предузетник.

Ослобођење може да оствари послодавац – правно лице, односно предузетник, који је основан, односно регистрован закључно са 31. децембром 2020. године.

Наведено ослобођење од плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање примењује се за новоосноване привредне субјекте који су основани почев од 1. октобра 2018. године.

Поред тога, напомињемо да у складу са одредбама чл. 21в и 21д 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, 112/15 и 113/17) и чл. 45. и 45в 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, 112/15 и 113/17) постоје олакшице за послодавца – правно лице или предузетника који запосли ново лице и олакшице се остварују у виду права на повраћај дела плаћених пореза и доприноса по основу зараде за новозапослено лице, и то од 65%, 70% и 75%.

4. Порески третман примања физичког лица оснивача привредног друштва у случају повећања основног капитала из нераспоређене добити

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-213/2017-04 од 15.12.2017. год.)

Како се наводи, правно лице „А“ је друштво са ограниченом одговорношћу, а власници капитала тог правног лица су четири физичка лица са различитим учешћем у капиталу. Наводи се да је

основни капитал правног лица уписан код Агенције за привредне регистра и да се књиговодствено стање слаже са стањем уписаним у АПР, као и да правно лице има нераспоређену добит из ранијих година и власници капитала желе да на скупштини друштва донесу одлуку о повећању основног капитала из нераспоређене добити.

Према одредби члана 61. став 1. тачка 2) 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) приходом од капитала сматра се дивиденда и учешће у добити.

Дивидендом из става 1. тачка 2) овог члана Закона, сматра се и ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица, сагласно ставу 2. члана 61. Закона.

Одредбом члана 72. став 1. тачка 3) Закона 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. тог члана Закона).

Сагласно одредби члана 72. став 3. Закона, обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. тог члана.

Одредбом члана 72а став 1. тачка 5) Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона

не сматра 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.

Право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из тачке 5) став 1. члана 72а Закона, у случају када је током периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, обвезник може да оствари у односу на процентуални део права, односно део удела по основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу у проценту који је једнак проценту који је иницијално стечен најмање десет година пре продаје удела (члан 72а став 2. Закона).

Право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из става 1. тачка 5) наведеног члана Закона, у случају када је током периода власништва долазило до промене номиналне вредности права, односно улога, може се остварити у односу на део права, односно удела који одговара износу, односно улогу који је уплаћен најмање десет година пре продаје права, односно удела (члан 72а став 3. Закона).

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности, с тим да се набавна цена увећава годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. ст. 1. и 8. Закона).

Одредбом члана 44. став 3. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15) прописано је да је основни (регистровани) капитал друштва новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији.

Сагласно одредбама члана 45. ст. 1. и 3. Закона о привредним друштвима, улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима, с тим да неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако тим законом за поједине форме друштава није другачије одређено.

Основни капитал, сагласно одредби члана 146. став 1. тачка 2) Закона о привредним друштвима, повећава се претварањем резерви или добити друштва у основни капитал. Основни капитал повећава се на основу одлуке скупштине (став 2. тог члана Закона о привредним друштвима).

Друштво је дужно да једном годишње, уз регистрацију годишњих финансијских извештаја у складу са законом који уређује рачуноводство и ревизију, региструје висину основног капитала ако је у претходној пословној години дошло до промене основног капитала, у складу са законом о регистрацији (став 2. члан 149. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 151. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да члан друштва стиче удео у друштву сразмерно вредности његовог улога у укупном основном капиталу друштва, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије.

Одредбом члана 200. тачка 5) Закона о привредним друштвима прописано је, поред осталог, да ако оснивачким актом није другачије уређено, скупштина одлучује о повећању и смањењу основног капитала друштва.

Имајући у виду наведено, када сагласно Закону о привредним друштвима скупштина чланова привредног друштва донесе одлуку да повећа основни капитал претварањем нераспоређене добити у основни капитал друштва, чиме се повећају улози чланова привредног друштва (сразмерно њиховим уделима, осим ако је оснивачким актом при оснивању друштва или једногласном одлуком скупштине одређено другачије) у укупном основном капиталу

друштва, такво повећање улога чланова привредног друштва не представља опорезиви моменат са становишта пореза на доходак грађана.

У случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду удела у капиталу привредног друштва и по том основу оствари приход као позитивну разлику између продајне цене удела и његове набавне цене, тај приход био би предмет опорезивања порезом на капитални добитак, с тим да се у набавну цену удела не би урачунао износ који је довео до повећања улога претварањем нераспоређене добити у капитал друштва. Међутим, уколико је физичко лице у свом власништву непрекидно најмање десет година пре преноса имало удео, разлика настала преносом удела предмет је пореског изузимања, с тим да уколико је током наведеног периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, односно промене номиналне вредности улога, право на пореско изузимање остварује се сагласно одредбама члана 72а ст. 2. и 3. Закона.

У случају када физичко лице продаје удео у правном лицу који (удео) је имао у свом власништву непрекидно најмање десет година пре преноса уз накнаду, а у том периоду (од десет година) је мењана вредност удела (конкретно, повећањем улога претварањем нераспоређене добити у основни капитал друштва), разлика настала преносом удела предмет је пореског изузимања у односу на улог који је уплаћен најмање десет година пре продаје удела.

У случају када би физичком лицу – члану привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, био расподељен ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала (основног капитала, без повећања из нераспоређене добити) утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица, тај приход би имао порески третман прихода од капитала по основу дивиденде, сагласно ставу 2. члана 61. Закона.

5. Опорезивање прихода нерезидента

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-704/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Како се наводи, физичка лица – држављани Сједињених Америчких Држава (даље: САД) боравиће на територији Републике Србије као туристи, у периоду до пет недеља (односно неће остати у Србији дуже од 90 дана у периоду од шест месеци), с тим да би за то време обављали своје текуће послове за послодавца у САД. Даље, истиче се да су та лица запослена код послодавца из САД и да су радни однос засновали са пуним радним временом, као и да је посао који обављају такве природе да могу да га раде удаљено с обзиром да је за обављање њиховог посла потребан само компјутер или телефон и приступ интернету. Такође, наводи се да учесници путовања не би преузимали никакве послове у Србији, закључивали споразуме или тражили клијента у Србији, нити би били присутни у просторијама представништва својих послодавца у Србији (уколико их има), као и да није предвиђено да учесници путовања посете Србију два пута узастопно, тј. не би учествовали у програму који укључује путовање у Србију два пута заредом. Како се наводи, учесницима путовања се сав приход исплаћује од стране америчког исплатиоца прихода.

Према одредби члана 6. 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) порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез.

Одредбом члана 7. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Резидент Републике Србије, сагласно ставу 2. тог члана Закона, јесте физичко лице које:

1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или

2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент, за доходак остварен на територији Републике Србије, сагласно члану 8. Закона.

Према одредбама члан 87. став 1. Закона, годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то:

1) резиденти за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави;

2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике Србије.

Имајући у виду законске одредбе, као и наводе у захтеву, када физичко лице – нерезидент Републике Србије, које је у радном односу код страног послодавца (конкретно, физичко лице је из САД са којима Република Србија нема склопљен уговор о избегавању двоструког опорезивања), а као туриста борави на територији Републике Србије у периоду до пет недеља (лице неће остати у Србији дуже од 90 дана у периоду од шест месеци) и у току тог боравка истовремено обавља за свог послодавца у САД део текућих послова које иначе ради (а што је могуће с обзиром да је посао који обављају код послодавца такве природе да може да га ради удаљено јер је за његов посао потребан само компјутер или телефон и приступ интернету), оствари приход од послодавца (исплатилац), сматрамо да уколико то физичко лице приход у конкретном случају оствари као право из радног односа по основу коришћења годишњег одмора

који проводи тако што као туриста борави на територији Републике Србије, тај приход се не опорезује сагласно Закону.

У погледу плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у Републици Србији, као претходно поставља се питање примене прописа који уређују права из обавезног социјалног осигурања, који су у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарства здравља.

6. Порески третман доприноса у добровољни пензијски фонд које послодавац плаћа из зараде запосленог – члана добровољног пензијског фонда

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-435/2017-04 од 12.12.2017. год.)

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

Основицу пореза на зараде чини исплаћена, односно остварена зарада, умањена за износ од 11.790 динара месечно за лице које ради са пуним радним временом (члан 15а ст. 1. и 2. Закона).

Према одредбама члана 21а Закона, не плаћа се порез на зараде на пензијски допринос у добровољни пензијски фонд који послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог – члана

добровољног пензијског фонда, у складу са законом који уређује добровољне пензијске фондове и пензијске планове, укупно највише до 5.589 динара месечно (неопорезиви износ у примени од 1. фебруара 2017. године закључно са 31. јануаром 2018. године).

Имајући у виду наведене законске одредбе, када послодавац из зараде запосленог, који је члан добровољног пензијског фонда, путем административне забране из зараде тог запосленог обуставља и плаћа допринос у добровољни пензијски фонд за тог запосленог, до висине прописаног неопорезивог износа (5.589 динара месечно), у основицу пореза на зараде не урачунава се неопорезиви износ доприноса, односно на тај износ се не обрачунава и плаћа порез на доходак грађана на зараду.

С тим у вези, право на пореско ослобођење прописано чланом 21а Закона остварује запослени – члан добровољног пензијског фонда на терет чије зараде се плаћа допринос (за њега), тако што се бруто зарада као основица пореза и доприноса који се плаћају из зараде (на терет запосленог) у циљу утврђивања пореске основице умањује за неопорезиви износ највише до 5.589 динара месечно по основу доприноса који запослени као члан добровољног пензијског фонда плаћа из своје зараде (с тим да се независно од тога бруто зарада умањује и за неопорезиви месечни износ зараде из члана 15а Закона). Имајући у виду да се у конкретном случају уплаћује допринос у добровољни пензијски фонд у висини од 6.000 динара месечно, то значи да онај део доприноса који је више од Законом прописаног неопорезивог износа представља зараду на коју се обрачунавају порез и доприноси за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

У конкретном случају, основицу доприноса за обавезно социјално осигурање и за запосленог и за послодавца представља износ месечне бруто зараде тог запосленог.

7. Остваривање права на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање за случај заснивања радног односа са новозапосленим лицем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-543/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Према наводима, послодавац – предузетник засновао би радни однос са физичким лицем које је у сродству са власником предузетничке радње (дете власника предузетничке радње). Физичко лице са којим треба да се заснује радни однос пријављено је код Националне службе за запошљавање као незапослено дуже од шест месеци и у претходном периоду није било запослено код послодавца који се сматра повезаним лицем са наведеним предузетником.

Одредбом члана 21в 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) прописано је да послодавац – правно лице, односно предузетник који запосли ново лице има право на повраћај дела плаћеног пореза на зараду за новозапослено лице, исплаћену закључно са 31. децембром 2017. године, при чему се предузетником сматра лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације.

Према одредби члана 21в став 2. Закона, новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи, које је пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања и које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Новозапосленим лицем из става 1. тог члана Закона не сматра се лице које је пре заснивања радног односа било запослено код

послодавца који је повезано лице са послодавцем код кога заснива радни однос, односно код послодавца који би, да није престао да постоји, био повезано лице са послодавцем код кога новозапослено лице заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа (став 3. члан 21в Закона).

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, истоврсна олакшица прописана је чланом 45. 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).

Према одредбама чл. 59. ст. 2, 3. и 4. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 и 112/15), лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке, тако да се сматра да у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела постоји могућност контроле над обвезником, а могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања.

Имајући у виду наведено, у случају када послодавац – предузетник заснује радни однос са новозапосленим лицем, конкретно физичким лицем које је у сродству са власником те предузетничке радње (дете власника радње), а које лице је било евидентирано код Националне службе за запошљавање дуже од шест месеци и пре заснивања радног односа није било запослено код послодавца који је повезано лице са послодавцем или би био повезано лице да није престао да постоји, може да се оствари право на олакшицу за запошљавање нових лица сагласно Закону и Закону о доприносима.

8. Остваривање права на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање за случај заснивања радног односа са новозапосленим лицем које је у сродству са власником предузетничке радње

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-34/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Према наводима, послодавац – предузетник засновао би радни однос са физичким лицем које је у сродству са власником предузетничке радње (брат, сестра, брачни друг физичког лица – власника предузетничке радње). Физичко лице са којим треба да се заснује радни однос пријављено је код Националне службе за запошљавање као незапослено дуже од шест месеци и у претходном периоду није било запослено код послодавца који се сматра повезаним лицем са наведеним предузетником.

Одредбом члана 21в 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) прописано је да послодавац – правно лице, односно предузетник који запосли ново лице има право на повраћај дела плаћеног пореза на зараду за новозапослено лице, исплаћену закључно са 31. децембром 2017. године, при чему се предузетником сматра лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације.

Према одредби члана 21в став 2. Закона новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду у складу са законом којим се уређују радни односи, које је пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања и које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Новозапосленим лицем из става 1. тог члана Закона не сматра се лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца који је повезано лице са послодавцем код кога заснива радни однос, односно код послодавца који би, да није престао да постоји, био повезано лице са послодавцем код кога новозапослено лице заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа (став 3. члан 21в Закона).

Одредбама члана 36. Закона прописано је да лицима повезаним са предузетником, поред физичких и правних лица која имају то својство према одговарајућим одредбама закона који уређује порез на добит правних лица, сматрају се и:

- 1) чланови породице обвезника;
- 2) браћа и сестре обвезника;
- 3) родитељи брачног друга и пасторци.

Са становишта доприноса за обавезно социјално осигурање, истоврсна олакшица прописана је чланом 45. 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).

Према одредбама чл. 59. ст. 2, 3. и 4. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 и 112/15), лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке, тако да се сматра да у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела постоји могућност контроле над обвезником, а могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања.

Имајући у виду наведено, у случају када послодавац – предузетник заснује радни однос са новозапосленим лицем,

конкретно физичким лицем које је у сродству са власником те предузетничке радње (нпр. брат, сестра, брачни друг), а које лице је било евидентирано код Националне службе за запошљавање дуже од шест месеци и пре заснивања радног односа није било запослено код послодавца који је повезано лице са послодавцем или би био повезано лица да није престао да постоји, може да се оствари право на олакшицу за запошљавање нових лица сагласно Закону и Закону о доприносима.

9. Обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана у вези са средствима које је послодавац дужан да издваја и уплаћује на рачун синдиката и у фонд солидарности синдикалних организација у складу са колективним уговором који се примењује код послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-86/2017-04 од 11.12.2017. год.)

Према наводима, посебним колективним уговором предвиђено је да је послодавац у обавези да изврши уплату Синдикату у висини од 0,59% од масе средстава исплаћених за зараде на име превенције радне инвалидности, 0,2% на име финансирања културних и спортских активности запослених, 0,35% ради обезбеђења средстава за рад Синдиката, 0,1% ради обезбеђења средстава за рад централе Синдиката, 0,5% у фонд солидарности за пружање помоћи запосленима за лечење и 0,2% у фонд солидарности Синдиката радника код послодавца. Указује се да послодавац у складу са обавезом утврђеном колективним уговором преноси на месечном нивоу одређена средстава на засебан, у те сврхе отворен, рачун синдиката за потребе превенције радне инвалидности и рехабилитацију запослених, односно у фонд солидарности синдикалних организација за пружање помоћи запосленима за лечење.

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

Одредбом члана 14. став 1. Закона прописано је да се зарадом сматрају и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Сагласно одредби члана 99. став 1. тачка 1) Закона, порез на зараде утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода.

Имајући у виду наведене одредбе Закона, као и наводе из предметног захтева да се у предметном случају врше давања запосленима из средстава синдиката, која обезбеђује послодавац на терет сопствених средстава у складу са колективним уговором, тако што издваја и уплаћује (ставља на располагање) одређена средства на рачун синдиката и у фонд солидарности у складу са обавезом коју има на основу колективног уговора код послодавца, за потребе превенције радне инвалидности и за рехабилитацију запослених, односно у фонд солидарности синдикалних организација за пружање помоћи запосленима за лечење, сматрамо да такво примање запослених које остварују по основу коришћења синдикалних средстава сакупљених преносом средстава са рачуна послодавца (а не од чланарине која се плаћа из зараде запосленог из које су претходно плаћени порез и доприноси), представља примање запосленог које има порески третман зараде сагласно одредбама чл. 13. до 21а Закона.

Имајући у виду да се порез на зараде обрачунава и плаћа по одбитку, обавезу обрачунавања и плаћања пореза на зараде има послодавац код кога је запослени у радном односу. Околност да је запослени остварио одређени приход из средстава које је послодавац у складу са колективним уговором пренео тј. уплатио на рачун синдиката, не може да промени порески третман примања запосленог који остварује у конкретном случају у вези са радом и радним односом код послодавца. На основу података којима располаже синдикат код послодавца у вези са наведеним плаћањем у смислу давања одређених врста помоћи конкретним запосленим лицима, сматрамо да је потребно да синдикат код послодавца достави потребне податке послодавцу у вези са истима (врста прихода, износ које је исплаћен, лице коме је исплата извршена, када је извршена исплата и сл.) која је чинио запосленима, све у циљу да послодавац има сазнања о остваривању тог прихода, као и обавези обрачунавања и плаћања пореза (по одбитку) на зараду, у складу са Законом.

Како се у погледу плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање какав је карактер таквог примања запосленог са становишта Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 и 13/17–УС), потребно је да се обратите Министарству за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, као ресорно надлежном за давање мишљења о примени наведеног закона.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Услови за поништај споразума о одлагању плаћања дугованог пореза у смислу да ли се под текућом обавезом сматра обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00753/2017-04 од 27.12.2017. год.)

Одредбом члана 73. ст. 1–4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15–аутентично тумачење, 112/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза:

1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) наноси битну економску штету пореском обвезнику.

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада.

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

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

2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају

изворни јавни приходи чија наплата се одлаже у складу са овим законом.

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

Одредбом члана 74. став 7. ЗППА прописано је да ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дугованог пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дугованог пореза не измири текућу обавезу, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити:

- 1) из средстава обезбеђења;
- 2) у поступку принудне наплате пореског дуга.

Сагласно члану 33. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 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) прописано је да се утврђивање пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права врши на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе.

Одредбом члана 40. став 1. ЗПИ прописано је да се порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права утврђују решењем пореског органа, а плаћају у року од 15 дана од дана достављања решења.

Према томе, ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дугованог пореза или уколико у периоду за који је одложено плаћање дугованог

пореза не измири текућу обавезу, Пореска управа ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити из средстава обезбеђења, односно у поступку принудне наплате пореског дуга.

С тим у вези, текућим обавезама сматрају се обавезе по основу јавних прихода које периодично доспевају за плаћање у смислу пореских прописа (на пример: порез на додату вредност, порез на добит правних лица, порез на приход од самосталних делатности, порез на имовину који се плаћа на предметну имовину).

Под текућим обавезама не сматрају се пореске обавезе које се утврђују решењем пореског органа и које не доспевају периодично за плаћање, а које се у конкретном случају односе на обавезу плаћања пореза на пренос апсолутних права.

2. Употреба ПИБ-а у пореском поступку

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00254/2017-04 од 27.12.2017. год.)

Одредбом члана 26. ст. 1, 11. и 12. 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, 12/15, 15/16 и 108/16, у даљем тексту: ЗППА) прописано је да, у циљу идентификације пореских обвезника, Пореска управа додељује физичким лицима, предузетницима, правним лицима и сталним пословним јединицама нерезидентног правног лица ПИБ.

ПИБ је јединствени и једини број физичког лица, предузетника и правног лица за све јавне приходе и задржава се до престанка постојања, односно смрти тог лица.

ПИБ се користи у пореском поступку и обавезно се уноси у:

- 1) акт који порески обвезник подноси Пореској управи, организацијама обавезног социјалног осигурања, другим државним органима и организацијама и органима територијалне аутономије и локалне самоуправе;
- 2) акт који Пореска управа доставља пореском обвезнику;
- 3) документ којим порески обвезник плаћа порез и споредна пореска давања;
- 4) налог којим се банци налаже плаћање пореза и споредних пореских давања;
- 5) акт који порески обвезник подноси органима и организацијама надлежним за вођење регистра и рачуна, у смислу чл. 29. и 30. овог закона.

Одредбом члана 2. ст. 1, 2, 7. и 9. Правилника о пореском идентификационом броју („Сл. гласник РС“, бр. 57/03, 68/03, 32/09 и 48/10) прописано је да се ПИБ одређује и додељује у Централни Пореске управе за све пореске обвезнике у Републици.

Одредбе овог правилника примењују се и на правна лица, предузетнике и друге субјекте за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре (у даљем тексту: Агенција), ако Правилником о додели пореског идентификационог броја правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре („Сл. гласник РС“, бр. 32/09) није друкчије одређено.

ПИБ се одређује тако да првих осам цифара чине редни број регистрације пореског обвезника, а последња цифра је контролни број.

ПИБ за резидентна физичка лица која нису предузетници и за обвезнике пореза и доприноса на приходе од пољопривреде и шумарства састоји се од 13 цифара и представља јединствени матични број грађана (у даљем тексту: ЈМБГ) додељен од стране Министарства унутрашњих послова, у складу са законом.

Одредбама члана 38. 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 обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник који се определио за обавезу плаћања ПДВ, у року из става 1. овог члана.

Надлежни порески орган обвезнику издаје потврду о извршеном евидентирању за ПДВ. Обвезник је дужан да наведе ПИБ у свим документима у складу са ЗПДВ.

Одредбама члана 51а став 1. ЗПДВ прописано је да је обвезник дужан да писмено обавести надлежни порески орган о изменама података из евиденционе пријаве који су од значаја за обрачунавање и плаћање ПДВ, најкасније у року од пет дана од дана настанка измене.

Сагласно наведеним одредбама, ПИБ за резидентна физичка лица (у конкретној ситуацији, физичко лице које обавља делатност и по том основу је обвезник ПДВ) представља ЈМБГ. Пореска управа, између осталог, у конкретном случају, у акта која доставља пореском обвезнику – физичком лицу које није предузетник (у конкретном случају, потврда о извршеном евидентирању за ПДВ), наводи ЈМБГ као ПИБ тог лица.

Наиме, физичком лицу које обавља делатност и по том основу је обвезник ПДВ – ЈМБГ представља његов ПИБ.

3. Спровођење поступка принудне наплате пореза на покретним стварима (на моторном возилу које служи за обављање делатности такси превоза)

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00240/2017-04 од 27.12.2017. год.)

Одредбом члана 82. 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 предмет принудне наплате не могу бити имовина и приходи пореског обвезника који су законом изузети од извршења.

Одредбом члана 84. став 1. тачка 5) ЗПППА прописано је да се наплата пореза и споредних пореских давања, у поступку принудне наплате, између осталог, спроводи и на покретним стварима.

Ст. 2. и 3. истог члана прописано је да се принудна наплата може спровести на једном или више предмета у исто време. Предмети принудне наплате одређују се решењем.

Одредбом члана 218. Закона о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник РС“, бр. 106/15 и 106/2016–аутентично тумачење, у даљем тексту: ЗИО) прописано је да не могу бити предмет извршења:

1) одећа, обућа и други предмети за личну употребу, постелне ствари, посуђе, део намештаја који је неопходан извршном дужнику

и члановима његовог домаћинства, шпорет, фрижидер и пећ за грејање;

2) храна и огрев који су извршном дужнику и члановима његовог домаћинства потребни за три месеца;

3) готов новац извршног дужника који има стална месечна примања до месечног износа који је законом изузет од извршења, сразмерно времену до наредног примања;

4) ордење, медаље, ратне споменице и друга одликовања и признања, лична писма, рукописи и други лични списи и породичне фотографије извршног дужника;

5) помагала која су особи са инвалидитетом или другом лицу с телесним недостацима неопходна за обављање животних функција;

б) кућни љубимац.

Сагласно наведеном, у мишљењу број 011-00-284/2017/05 од 21. децембра 2017. године Министарство правде заузело је став према коме: „Узимајући у обзир сврху одредбе члана 218. ЗИО, када је у питању извршни дужник који је правно лице или предузетник, мишљења смо да се покретна ствар, у конкретном случају такси возило, без обзира што је један од услова за обављање делатности такси превоза у смислу прописа који регулишу ову материју, са аспекта ЗИО не изузима од извршења, јер се не односи на задовољење основних животних потреба, већ за обављање делатности у циљу стицања прихода“.

Према томе, у поступку принудне наплате пореза и споредних пореских давања који Пореска управа, у конкретном случају, спроводи за категорију пореских обвезника који обављају делатност такси превоза, не постоје законске сметње да се спроводи на предметима принудне наплате – покретним стварима,

у конкретном случају на моторном возилу које служи за обављање делатности такси превоза.

4. Да ли пореску обавезу правног лица – пореског обвезника може да испуни физичко лице које је одговорно лице у правном лицу – пореском обвезнику?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00735/2017-04 од 22.12.2017. год.)

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

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

2) обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћање на начин друкчији од прописаног,

дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

Одредбом члана 18. ЗПППА прописано је да обавеза плаћања пореза из члана 10. став 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: пореска обавеза) представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез, под условима прописаним овим законом или другим пореским законом.

Порески обвезник одговара за испуњење пореске обавезе од момента када су настале чињенице за које је пореским законом прописано да стварају пореску обавезу.

Одредбе о пореској обавези примењују се и на обавезу плаћања споредних пореских давања, осим ако је овим законом друкчије прописано.

Износ утврђеног пореза из става 1. овог члана сматра се дугованим порезом.

Одредбом члана 19. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да се испуњење пореске обавезе састоји у плаћању, о доспелости, дуговоаног износа пореза.

Пореску обавезу:

- 1) испуњава порески обвезник непосредно;
- 2) испуњава друго лице, када је овим законом или другим пореским законом прописано да је одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника;
- 3) може да испуни друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.

Према томе, пореску обавезу испуњава порески обвезник непосредно, али и друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.

С тим у вези, мишљења смо да у конкретном случају, сагласно наведеним одредбама ЗПППА, пореску обавезу правног лица – пореског обвезника може да испуни и физичко лице које је одговорно лице у правном лицу – пореском обвезнику, и то плаћањем новчаног износа пореске обавезе на прописане уплатне рачуне јавних прихода.

АКЦИЗЕ

1. Опорезивање акцизом кафе од 1. јануара 2018. године (Објашњење Министарства финансија, бр. 430-00-817/2017-04 од 12.12.2017. год.)

1. Увод

Законом о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), прописано је да се од 1. јануара 2018. године на другачији начин уређује опорезивање акцизом кафе, и то у смислу да се врши проширење обухвата обвезника акцизе на кафу, на начин да се опорезивање акцизом кафе врши, осим при увозу (што представља досадашње законско решење) и онда када се у Републици Србији врши производња кафе, под којом се сматра прерада, пржење, паковање, као и друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе.

Поред тога, наведеним изменама закона, прописана је обавеза обележавања појединачног паковања кафе за крајњу потрошњу контролном акцизном маркицом.

2. Обвезник акцизе на кафу

Законом о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05–др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14–др. закон, 142/14, 55/15, 103/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да је од 1. јануара 2018. године обвезник акцизе на кафу:

- увозник кафе;
- лице које се сматра произвођачем кафе, а под произвођачем кафе сматра се лице које врши прераду, пржење, паковање, као и

друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе. У том смислу, Законом је проширено значење појма „произвођача акцизних производа“, под којим се подразумева лице које у производном погону прави, обрађује, прерађује, дорађује и сл. производе на које се плаћа акциза у смислу овог закона, укључујући и лице које врши прераду, пржење, паковање, као и друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе.

Према томе, од 1. јануара 2018. године, обвезник акцизе на кафу је и лице које се у Републици Србији у оквиру своје делатности бави прерадом, пржењем, паковањем, као и другим са њима повезаним радњама које се врше у сврху производње кафе.

То значи да је обвезник акцизе на кафу привредни субјект (правно лице, односно предузетник) који у оквиру свог пословања обавља делатност, која се сходно Уредби о Класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), сврстава у Сектор Ц – Прерађивачка индустрија, шифра делатности 10.83 Прерада чаја и кафе (која обухвата, између осталог: пржење кафе; производњу производа од кафе: млене кафе, инстант-кафе (растворљиве кафе), екстракта и концентрата кафе; производњу замена за кафу), независно од тога да ли је наведена делатност регистрована као претежна делатност или не тог привредног субјекта.

Сходно наведеном, у смислу Закона о акцизама, од 1. јануара 2018. године, обвезник акцизе на кафу је привредни субјект који у Републици Србији обавља производњу кафе, односно који врши неку од фаза у процесу производње кафе (нпр. прераду и пржење кафе; пржење и паковање и сл.).

Обвезником акцизе на кафу, у смислу Закона о акцизама, не сматра се:

– привредни субјект који, у оквиру свог пословања, обавља трговину на велико или мало кафом, односно који врши продају кафе без даље прераде кафе. С тим у вези, продаја кафе без даље прераде подразумева уобичајене поступке (манипулације) који су повезани са трговином кафе, укључујући и нпр. препакивање кафе (или на

захтев купца млевење кафе, која се врши ради личне потрошње или потрошње у домаћинству), и то нпр. у продавницама, на тезгама и др;

– привредни субјект који, у оквиру свог пословања, обавља услугу припремања и послуживања кафе за конзумирање на лицу места, односно продаје кафе (тзв. „кафу за понети“ и др.), у делу обављања своје делатности нпр. у ресторанима, баровима, кафићима и др.

Поред увозника и произвођача кафе, обвезником акцизе на кафу, сагласно члану 6. став 2. тачка 5б) Закона, сматра се и свако лице које стави у промет у Републици Србији кафу супротно одредбама овог закона.

3. Предмет опорезивања акцизом

Према одредби члана 14. Закона, кафом у смислу овог закона сматра се:

1) непржена кафа из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 0901 11 00 00 и 0901 12 00 00;

2) пржена кафа из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 0901 21 00 00 и 0901 22 00 00;

3) љуспице и опне од кафе из тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 0901 90 10 00;

4) екстракти, есенције и концентрати од кафе из тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 2101 11 00 00;

5) замене кафе које садрже кафу из тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 0901 90 90 00;

6) мешавине екстракта, есенција и концентрата од кафе са прженом цикоријом и осталим прженим заменама кафе или екстрактима, есенцијама и концентратима тих производа из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 2101 11 00 00, 2101 30 11 00, 2101 30 19 00, 2101 30 91 00 и 2101 30 99 00;

7) препарати на бази екстракта, есенција и концентрата од кафе или на бази кафе из тарифних ознака номенклатуре ЦТ: 2101 12 92 00 и 2101 12 98 00 и препарати који садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе из тарифне ознаке номенклатуре ЦТ 1806 90 70 00;

8) напаци и безалкохолна пића што садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе из тарифног броја ЦТ 2202.

Под производњом кафе, у смислу овог закона, сматра се прерада, пржење, паковање, као и друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе.

Чоколада и производи слични чоколади, кремпроизводи, бомбонски производи, пекарски производи, прашкови за пудинге и креме са додатком кафе не сматрају се кафом у смислу става 1. овога члана.

4. Настанак обавезе по основу акцизе и обрачун акцизе на кафу

Сходно одредби члана 3. Закона, обавеза по основу акцизе настаје када су акцизни производи, у конкретном случају, када је кафа из члана 14. Закона:

- 1) произведена у Републици Србији;
- 2) увезена у Републику Србију.

Под производњом кафе, у смислу Закона, сматра се прерада, пржење, паковање, као и друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе.

Увезеном кафом сматра се кафа из члана 14. Закона која је увезена у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Према томе, обавеза по основу акцизе на кафу настаје при увозу кафе у Републику Србију, односно када се кафа произведе у Републици Србији у складу са Законом.

Одредбом члана 21. став 1 Закона прописано је да је обвезник акцизе дужан да обрачуна акцизу у моменту стављања акцизних производа у промет.

Сагласно одредби члана 21а Закона, обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина, а акцизу обрачунава надлежни царински орган.

Према члану 22а став 1. тачка 4) Закона, обавеза обрачунавања акцизе настаје и када се у поступку контроле утврди да је лице из члана 6. став 2. тачка 5б) Закона ставило у промет у Републици Србији акцизне производе супротно одредбама овог закона.

С тим у вези, а сагласно наведеним одредбама чл. 21, 21а и 22а Закона, обвезник акцизе на кафу је дужан да акцизу на кафу плати:

1. Приликом увоза кафе – обавеза обрачунавања акцизе настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина, акцизу обрачунава надлежни царински орган, а обрачунату акцизу при увозу увозник кафе дужан је да плати у роковима и на начин предвиђен за плаћање увозних дажбина.

2. Приликом стављања кафе у промет од стране произвођача кафе који кафу производе у Републици Србији.

3. Када се у поступку контроле утврди да је лице из члана 6. став 2. тачка 5б) Закона ставило у промет у Републици Србији кафу супротно одредбама овог закона.

5. Утврђивање расхода на кафу, на који се не плаћа акциза

Акциза на кафу произведену у земљи не обрачунава се на расход који је утврђен у складу са актом који је донела Влада на основу члана 21. став 2. тачка 4) Закона.

Наиме, Уредбом о изменама и допунама Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа акциза („Сл. гласник РС“, бр. 88/17, у даљем тексту: Уредба о расходу), која се

примењује од 1. јануара 2018. године, утврђена је количина расхода која настаје у поступку производње кафе, под којим се у смислу ове уредбе сматра процес пржења и паковања кафе, а који представља расход на који се не обрачунава акциза.

Према Уредба о расходу, расходом се сматрају губици који настају при манипулацији са производима, а који су несумњиво последица технолошког процеса, односно предузимања неопходних радњи у поступању са производима, при чему је уређено да се утврђивање расхода у смислу става 1. овог члана Уредбе о расходу и члана 21. став 2. тачка 4) Закона, сматра и утврђивање расхода који је настао у поступку производње, пржења и паковања кафе.

Произвођач кафе расход утврђује непосредно након настанка одређеног расхода или редовним, односно ванредним пописом кафе. Утврђивање расхода врши овлашћено лице или пописна комисија обвезника акцизе на кафу (пржионица), а о извршеном попису обавезно се састављају записник и пописна листа.

Норматив за утврђивање расхода на који се не плаћа акциза на кафу у пржењу одређен је до 20%, а за паковање млевене кафе расход износи до 0,80%.

То значи да утврђен расход може максимално износити до 20% приликом пржења кафе, односно до 0,80% приликом расхода који је настао у поступку паковања кафе (млевене кафе).

6.1. Начин обрачунавања акцизе на кафу

Обрачун акцизе на кафу до краја 2017. године врши искључиво надлежни царински орган при увозу кафе. Међутим, од 1. јануара 2018. године обрачун акцизе на кафу, поред при увозу, проширује се и на кафу из домаће производње, чиме се изједначава положај увозника кафе са домаћим произвођачима кафе и стварају исти услови у погледу пореских обавеза за све учеснике на тржишту.

Према одредби члана 20. став 3. Закона, прописано је да при обрачуну износа акцизе на кафу обвезник има право на сразмерно

умањење обрачунате и плаћене акцизе претходном учеснику од кога је набавио кафу, односно има право на сразмерно умањење плаћене акцизе коју је сам увезао, а која се користи у фази производње, односно прераде.

Сагласно наведеним законским одредбама, обрачунавање акцизе на кафу која је произведена у Републици Србији, у вези са чланом 20. став 3. Закона, а сагласно члану 21. Закона, врши се тако што се количина произведене кафе множи прописаним износом акцизе на кафу по јединици мере. Произвођач кафе, у моменту стављања кафе у промет, у фактуру, отпремницу, доставницу, односно други документ који служи као основ за књижење, поред осталих прописаних података уноси и податке о основици за обрачун акцизе на кафу (у килограмима према врсти кафе из члана 14. Закона), износ акцизе према врсти кафе из члана 14. Закона и износ тако обрачунате акцизе на кафу.

У ситуацији када, примера ради, отпремница претходи издавању фактуре, обвезник акцизе обрачунава акцизу на отпремници. Када на документу постоји више истих производа различитих грамажа (ради се о истој врсти кафе из члана 14. Закона, нпр. пржена кафе), акциза се приказује збирно у једном износу, за укупну грамажу, при чему, уколико се на истом документу налази више врста кафе из члана 14. Закона, акциза се обрачунава за сваку врсту кафе посебно, с обзиром на то да се ради о акцизи на кафу различите акцизне категорије (различити износи акцизе на кафу).

Уколико се из неког разлога врши произвођачу повраћај кафе од стране купца, која се може даље продавати, купац на фактури не исказује акцизу.

6.2. Основица за обрачун акцизе на кафу и износи акцизе на кафу

Према Закону, основицу за обрачун акцизе на кафу чини јединица мере – килограм нето масе, и то на: непржену кафу, пржену кафу, љуспице и опне од кафе и екстракте, есенције и концентрате

од кафе, а основицу за обрачун акцизе на остале врсте кафе чини килограм нето масе кафе садржане у готовом производу.

Акциза на кафу плаћа се на један килограм нето масе у износу, и то на:

Кафа	
1) непржена кафа (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 0901 11 00 00 и 0901 12 00 00)	85,75 дин/кг
2) пржена кафа (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 0901 21 00 00 и 0901 22 00 00)	107,18 дин/кг
3) љуспице и опне од кафе (тарифна ознака номенклатуре ЦТ 0901 90 10 00)	117,89 дин/кг
4) екстракти, есенције и концентрати од кафе (тарифна ознака номенклатуре ЦТ 2101 11 00 00)	160,78 дин/кг
5) замене кафе које садрже кафу (тарифна ознака номенклатуре ЦТ 0901 90 90 00)	321,55 дин/кг
6) мешавине екстракта, есенција и концентрата од кафе са прженом цикоријом и осталим прженим заменама кафе или екстрактима, есенцијама и концентратима тих производа (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2101 11 00 00, 2101 30 11 00, 2101 30 19 00, 2101 30 91 00 и 2101 30 99 00)	321,55 дин/кг
7) препарати на бази екстракта, есенција и концентрата од кафе или на бази кафе (тарифне ознаке номенклатуре ЦТ: 2101 12 92 00 и 2101 12 98 00) и препарати који садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе (тарифна ознака номенклатуре ЦТ 1806 90 70 00)	321,55 дин/кг
8) напци и безалкохолна пића што садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе (тарифни број ЦТ 2202)	321,55 дин/кг

НАПОМЕНА:

Износи акцизе приказани у табели примењују се од 1. фебруара 2017. године и представљају последњи усклађени износ акцизе на кафу, који је објављен у „Сл. гласнику РС“, бр. 7/17.

6.3. Умањење обрачунате акцизе на кафу

Поменутом одредбом члана 20. став 3. Закона прописано је да при обрачуну износа акцизе на кафу обвезник има право на сразмерно умањење обрачунате и плаћене акцизе претходном учеснику од кога је набавио кафу, односно има право на сразмерно умањење плаћене акцизе коју је сам увезао, а која се користи у фази производње, односно прераде.

Начин обрачунавања и плаћања акцизе на кафу, врсту, садржину и начин вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве на кафу ближе је уређен Правилником о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и подношења пореске пријаве („Сл. гласник РС“, бр. 3/05, 54/05, 36/07, 63/07, 53/09, 63/12, 95/12, 96/12–исправка, 56/13, 67/15, 101/16 и 86/17, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 8а Правилника, прописано је да, при обрачуну износа акцизе на кафу из члана 14. став 1. Закона, произвођач кафе има право на:

- сразмерно умањење обрачунате и плаћене акцизе претходном учеснику од кога је набавио кафу;
- сразмерно умањење акцизе која се плаћа при увозу, уколико кафу користи у даљој фази производње, односно прераде кафе (у случају када је увозник кафе уједно и произвођач кафе).

Обрачунатом и плаћеном акцизом, за потребе сразмерног умањења, сматра се претходно плаћени износ акцизе који је обрачунат у претходној фази производње и промета кафе, односно

износ акцизе који се плаћа при увозу кафе, а који произвођач кафе може да умањи од обрачунате акцизе коју је дужан да плати.

Износ обрачунате и плаћене акцизе који се може умањити утврђује се на основу података о обрачунатој акцизи из докумената о увозу, односно набавци кафе по врсти.

Произвођач кафе умањење акцизе врши тако што од обрачунатог износа акцизе на кафу одбије сразмерни износ акцизе који је плаћен претходном учеснику, а сразмерно количини и врсти кафе из члана 14. Закона, која је стављена у промет у складу са Законом.

Да би се остварило умањење акцизе на претходно наведени начин, услов је да произвођач кафе набавља кафу од увозника кафе на коју је плаћена акциза при увозу, а под условом да поседује рачун или други документ од увозника кафе са исказаном акцизом, односно ако поседује јединствену царинску исправу којом се доказује да је акциза плаћена при увозу уколико је произвођач кафе истовремено и увозник кафе, са исказаном акцизом која се плаћа при увозу или ако да поседује рачун о набавци кафе од претходног учесника у фази производње кафе са исказаном акцизом и доказ да је платио тај рачун.

Рачун на основу кога се може извршити умањење обрачунате акцизе мора да садржи податке о купцу, врсти, количини и вредности набављене кафе и износу акцизе по свакој врсти кафе из члана 14. Закона. Рачун који не садржи наведене податке не може се употребити у поступку умањења обрачунате акцизе по одредбама овог Правилника.

Напомињемо да је потребно да произвођачи кафе воде рачуна о свим елементима које треба да садржи рачун (нпр. податке о купцу, врсти, количини и вредности набављене кафе и износу акцизе по свакој врсти кафе из члана 14. Закона), како би се исти могао користити у поступку остваривања права на умањење плаћене акцизе. Уколико произвођач кафе не поседује прописану документацију, не може остварити право на умањење плаћене акцизе, већ је дужан да

на целокупну количину кафе која је стављена у промет обрачуна и плати акцизу у складу са Законом.

Произвођач кафе умањење обрачунате акцизе у смислу члана 20. став 3. Закона врши у роковима за плаћање обрачунате акцизе или приликом састављања обрачуна акцизе за календарски месец у коме је кафе стављена у промет.

Пример 1.

Произвођач кафе (пржионица кафе врши увоз непржене кафе 8. јануара 2018. године и исту ставља у процес производње кафе, односно пржења и паковање кафе за крајњу потрошњу – испорука велетрговини/малопродајном објекту) извршио је увоз 2.000 кг. непржене (сирове) кафе, на коју је надлежни царински орган при увозу обрачунао акцизу (која је исказана у ЈЦИ) у износу од 171.500,00 динара (2.000 кг. x 85,75 дин/кг.).

Увезена непржена (сирова) кафе утрошена је за производњу пржене кафе, тако да је од 2.000 кг. непржене (сирове) кафе добијено 1.680 кг. пржене кафе (произвођач кафе је пописом утврдио расход од 16%). На ову количину кафе, по завршетку пржења, произвођач је пописом утврдио расход у паковању млевене кафе од 0,80%, тако да опорезива количина пржене и паковане кафе износи 1.666,56 кг (1.680 кг. – 13,44 кг.). Према томе, акциза на пржену кафу која је упакована у појединачно паковање за крајњу потрошњу износи 178.621,90 динара.

Пошто произвођач кафе има право на умањење плаћене акцизе која је садржана у утрошеној количини непржене (сирове) кафе (171.500,00 динара), то је произвођач пржене кафе утврдио обавезу по основу акцизе на пржену и паковану кафу у износу од 7.121,90 динара (178.621,90 – 171.500,00), као разлику између обрачунате акцизе на пржену и паковану кафу и плаћене акцизе при увозу непржене (сирове) кафе која је утрошена у крајњој производњи пржене кафе, односно готовог производа. Наведени обрачунати

износ акцизе од 7.121,90 динара произвођач кафе уноси у пореску пријаву за акцизу ПП-ОК за јануар 2018. године (коју подноси до 15. фебруара 2018. године).

У овом случају произвођач пржене кафе примењује члан 20. став 3. Закона, којим је прописано да при обрачуна износа акцизе на кафу обвезник има право на сразмерно умањење обрачунате и плаћене акцизе претходном учеснику од кога је набавио кафу, односно има право на сразмерно умањење плаћене акцизе коју је сам увезао, а која се користи у фази производње, односно прераде.

Наведени пример дат је под претпоставком да је у истом обрачунском периоду за акцизу (календарски месец) целокупна количина увезене непржене (сирове) кафе утрошена за производњу пржене кафе и стављена у слободан промет.

	<i>Врста и количина кафе – основица за обрачун акцизе</i>	<i>Износ акцизе</i>
1.	Плаћена акциза на непржену (сирову) кафу при увозу (2.000 кг. x 85,75 дин/кг.)	171.500,00
2.	Количина пржене кафе са расходом при пржењу од 16% – 1.680 кг (2.000 x 16%)	
3.	Количина пржене и упаковане кафе са расходом при паковању од 0,80% – 1.666,56 кг (1.680 кг. x 0,80%)	
4.	Обрачуната акциза на пржену и паковану кафу (1.666,56 кг. x 107,18 дин/кг.)	178.621,90
	Укупан износ за плаћање акцизе – разлика акцизе (4. - 1.) применом сразмерног умањена износа обрачунате акцизе на пржену и упаковану кафу и плаћене акцизе на непржену (сирову) кафу при увозу	7.121,90

У овом примеру, где је увозник кафе истовремено и произвођач кафе, произвођач кафе у пореској пријави за акцизу ПП-ОК уноси износ обрачунате акцизе у износу од 7.121,90 дин.

Поменути произвођач приликом фактурисања крајњег готовог производа купцу (велепродаја/малопродаја) који тако купљен производ ставља у промет (упаковану млевену кафу) уноси, између осталог, податак о основици за обрачун акцизе на кафу (1.666.56 кг пржене кафе), износ акцизе 107,18 дин/кг и као напомену уноси износ обрачунате акцизе на кафу од 178.621,90 динара (која је укалкулисана у цену готовог производа).

Уколико је у истом обрачунском периоду за акцизу (календарски месец) само део количине увезене непржене (сирове) кафе утрошен за производњу пржене кафе и само део пржене кафе стављен у слободан промет, произвођач кафе (пржионица кафе), која је истовремено и увозник кафе, обрачун акцизе на пржену кафу (под претпоставком да је у конкретном случају за тог произвођача кафе процес производње окончан тако да је пржена кафа у ринфузном паковању готов производ који ставља у слободан промет), обавеза обрачунавања акцизе на кафу настаје стављањем исте у слободан промет. То значи да је за одређену количину пржене кафе, коју је произвођач кафе у ринфузном паковању као готов производ ставио у промет, настала обавеза по основу акцизе на кафу стављањем исте у слободан промет, а наведени произвођач кафе обрачун акцизе на кафу врши тако што од обрачунате акцизе на кафу коју је ставио у промет, умањује плаћену акцизу на непржену (сирову) кафу, а сразмерно плаћеној акцизи на количину непржене (сирове) кафе која је утрошена у поступку пржења исте. Према томе, ако је за обвезника акцизе на кафу, у конкретном случају, процес производње кафе завршен пржењем, мљењем и паковањем кафе у ринфузно паковање (млевена кафа у ринфузи), која се као таква ставља у слободан промет, као последица тога, за овог обвезника, обавеза по основу акцизе на кафу настаје стављањем кафе у ринфузном паковању (млевене кафе у ринфузи) у слободан промет.

Уколико је у истом обрачунском периоду за акцизу (календарски месец) целокупна количина увезене непржене (сирове) кафе утрошена за производњу пржене кафе, при чему је

један део пржене кафе стављен у слободан промет, произвођач кафе (пржионица кафе), која је истовремено и увозник кафе, обрачун акцизе на пржену кафу врши на начин из претходног става и то само на количину пржене кафе коју је ставио у слободан промет у складу са Законом.

Пример 2.

Уколико произвођач кафе – пржионица кафе из Примера 1. ставља у промет пржену кафу у ринфузном паковању (ринфуза) ради даље прераде кафе, нпр. ради млевења и паковања у појединачно паковање кафе за крајњу потрошњу другом привредном субјекту, обрачун акцизе на такав производ је следећи:

1.	Плаћена акциза на непржену (сирову) кафу при увозу (2.000 кг. x 85,75 дин/кг.)	171.500,00
2.	Опорезива количина пржене кафе са расходом при пржењу од 16% (1.680 кг. x 107,18 дин/кг.)	180.062,40
3.	Укупан износ за плаћање акцизе – разлика акцизе (2. – 1.) применом сразмерног умањења износа обрачунате акцизе на пржену кафу и плаћене акцизе на непржену (сирову) кафу при увозу	8.562,40

У овом примеру, где је увозник кафе истовремено и произвођач пржене кафе у ринфузном паковању (што за њега у процесу производње представља крајњи готов производ који као такав ставља у слободан промет), произвођач кафе у пореској пријави за акцизу ПП-ОК уноси износ обрачунате акцизе у износу од 8.562,40 дин.

Поменути произвођач приликом фактурисања готовог производа (пржене кафе у ринфузном паковању) купцу који врши млевење и паковање кафе у појединачно паковање кафе за крајњу

потрошњу, уноси, између осталог, податак о основици за обрачун акцизе на кафу (1.680 кг пржене кафе), износ акцизе 107,18 дин/кг и износ тако обрачунате акцизе на кафу 180.062,40 динара.

Пример 3.

Сходно Примеру 2, купац пржене кафе који врши млевење и паковање исте (произвођач кафе) и тако упаковану кафу ставља у слободан промет, обрачун акцизе врши на следећи начин:

1.	Акциза исказана у фактури при набавци пржене кафе (1.680 кг. x 107,18 дин/кг.)	180.062,40
2.	Обрачуната акциза на паковану млевену кафу стављену у промет (1.666,56 кг. x 107,18 дин/кг.) са расходом од 0,80%	178.621,90
3.	Сразмерно умањени износ обрачунате акцизе на упаковану кафу, уз прописан расход (3. – 2.)	-1.440,50

У овом примеру, произвођач кафе у пореској пријави за акцизу ПП-ОК уноси износ обрачунате акцизе у износу од -1.440,50 дин.

Пример 4.

Уколико увозник кафе није лице које се у складу са Законом сматра произвођачем кафе (само је увозник и дистрибутер сирове кафе), за промет кафе који је извршен на домаћем тржишту није обвезник акцизе, али приликом даље продаје кафе произвођачу кафе у фактури исказује акцизу која је плаћена при увозу.

7. Плаћање акцизе на кафу

Произвођач кафе – обвезник акцизе дужан је да обрачунату акцизу уплати:

1) најкасније последњег дана у месецу – износ акцизе обрачунат за период од 1. до 15. дана у месецу;

2) најкасније 15. дана у месецу – износ акцизе обрачунат за период од 16. до краја претходног месеца.

Изузетно, у случају ако је последњи дан у месецу нерадни дан, обвезник акцизе дужан је да обрачунату акцизу на кафу уплати последњег радног дана у том месецу.

Акциза на кафу произведену у земљи уплаћује се на посебан уплатни рачун: 840-717521843-11 – Акциза на кафу произведену у земљи.

Према томе, за кафу која је стављена у промет у периоду од 1. до 15. дана у месецу, произвођач кафе акцизу плаћа најкасније последњег дана у месецу, осим у случају ако је последњи дан у месецу нерадни дан, произвођач кафе дужан је да обрачунату акцизу на кафу уплати последњег радног дана у том месецу.

За кафу за коју је стављена у промет у периоду од 16. дана у месецу до краја тог месеца, произвођач кафе акцизу плаћа најкасније до 15. дана у следећем месецу.

Када се ради о плаћању акцизе на кафу из увоза, обавеза обрачунавања акцизе при увозу кафе настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина, акцизу обрачунава надлежни царински орган, а увозник кафе дужан је да плати у роковима и на начин предвиђен за плаћање увозних дажбина.

8. Састављање обрачуна акцизе и подношење пореске пријаве за акцизу на кафу

Обвезник акцизе на кафу месечни обрачун акцизе саставља на основу књиговодствених и других евиденција, тако што сабира износе акциза из фактура, отпремница, докумената на основу којих је утврђен мањак и других докумената на основу којих је акциза обрачуната.

Месечни обрачун акцизе саставља се за период од 1. у месецу до задњег дана у месецу за који се обрачун саставља.

Обрачунати износ акцизе на кафу, обвезник акцизе уноси у Образац ПП ОА – Пореска пријава о обрачуну акцизе распоређен на уплатни рачун „Акциза на кафу произведену у земљи“. Ова пореска пријава (Образац ПП ОА), као и измењена пореска пријава, подноси се искључиво у електронском облику преко портала Пореске управе као јединствени запис исказан XML језиком или попуњавањем пријаве у оквиру корисничке апликације.

Напомињемо да је обвезник акцизе на кафу дужан да поднесе пореску пријаву и за обрачунски период у коме не постоји обавеза плаћања акцизе.

Сагласно одредби члана 24. Закона, обвезник акцизе – произвођач кафе, дужан је да пореску пријаву за обрачун акцизе на кафу поднесе у року од 15 дана по истеку месеца за тај месец.

Према одредби члана 25. Закона, ако пореска пријава садржи недостатке у погледу формалне исправности и математичке тачности, Пореска управа у електронском облику обавештава подносиоца пореске пријаве о тим недостацима. Поновно достављање пореске пријаве са отклоњеним недостацима не сматра се подношењем измењене пореске пријаве. Пореска пријава сматра се поднетом када Пореска управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у електронском облику достави те информације подносиоцу пореске пријаве.

9. Ослобађање од плаћања акцизе на кафу

Одредбом члана 19. Закона прописана су ослобођења од плаћања акциза на акцизне производе.

Код отпремања акцизних производа – кафе, за које је, у складу са чланом 19. Закона прописано ослобођење од плаћања акцизе, акциза се не обрачунава, већ се на отпремници или доставници изричито назначавача да је реч о отпреми производа – кафе за коју је прописано ослобођење од плаћања акцизе.

Ако се кафа за коју је, у складу са чланом 19. став 1. тач. 1) и 4) Закона, прописано ослобођење од плаћања акцизе, пре напуштања територије Републике Србије, отпремају у царинско складиште, акциза се не обрачунава, већ се на отпремници, доставници или другом документу изричито назначавача да је реч о отпреми кафе за коју је прописано ослобођење од плаћања акцизе у царинско складиште.

Ако се кафа из царинског складишта не отпреми ван територије Републике Србије, обрачун акцизе врши се приликом отпремања из царинског складишта, осим у случају када се акцизни производи – кафа отпремају у сопствени производни погон ради оплемењивања, обраде, дораде или прераде у складу са царинским прописима.

Напомињемо да уколико се у складу са царинским прописима у оквиру царинског поступка врши активно оплемењивање кафе, такав поступак не подлеже опорезивању акцизом кафе. При томе, напомињемо да уколико се кафа из поступка активног оплемењивања ставља у слободан промет на тржиште Републике Србије, тада настаје обавеза по основу акцизе на кафу.

10. Пријава места обављања делатности и упис у Регистар произвођача алкохолних пића и кафе

Сходно члану 30. Закона о акцизама лице које је регистровано за производњу акцизних производа, укључујући и производњу кафе, дужно је да пре почетка обављања делатности производње кафе пријави надлежној организационој јединици Пореске управе место погона и сличног простора у коме ће обављати производњу кафе. Пореска управа – Централна води регистар произвођача кафе. Пријаву места погона произвођач кафе врши надлежној организационој јединици Пореске управе према месту погона и у случају када се ради о великим пореским обвезницима.

Правилником о садржини, врсти података и начину вођења регистра произвођача алкохолних пића и кафе („Сл.

гласник РС“, бр. 3/05 и 86/17), који се примењује од 30. септембра 2017. године, уређена је садржина, врста података и начин вођења регистра произвођача кафе.

Основни (конститутивни) упис у Регистар произвођача кафе врши се на основу писаног захтева произвођача кафе, који се подноси Пореској управи – Централни.

Наведени захтев за упис у Регистар произвођача садржи следеће податке:

- 1) пословно име и седиште (место, улица и број) правног лица, односно предузетника који подноси захтев;
- 2) број телефона, електронска адреса, а за предузетника име, презиме и ЈМБГ предузетника;
- 3) порески идентификациони број, матични број, шифру претежне делатности и бројеве текућих рачуна код банака;
- 4) број и датум акта о упису у одговарајући регистар код надлежног органа;
- 5) имена лица овлашћених за заступање;
- 6) податке о пуномоћнику и пуномоћје, ако се захтев подноси преко пуномоћника;
- 7) место и адресу погона и сличног простора у коме ће се обављати производња тих производа;
- 8) потпис подносиоца захтева.

Уз претходно наведени захтев обавезно се подноси и следећи доказ да овлашћено лице за заступање правног лица, односно предузетник, није под истрагом, односно да се против њега не води кривични поступак за кривично дело – овај доказ не може бити старији од 30 дана рачунајући од дана подношења захтева (оригинал документа који издаје надлежни суд).

Пореска управа – Централна, уколико су испуњени сви претходно наведени услови, произвођачу кафе издаје акт о упису у Регистар произвођача, односно доноси акт којим се одбија захтев за упис у Регистар произвођача:

У Регистар произвођача се уписују, односно уносе следећи подаци:

- 1) редни број и датум уписа;
- 2) пословно име правног лица, односно предузетника који подноси захтев;
- 3) адреса и место седишта правног лица, односно предузетника;
- 4) ПИБ, број телефона, електронска адреса, а за предузетника и име, презиме и ЈМБГ предузетника;
- 5) матични број и шифра претежне делатности правног лица, односно предузетника;
- 6) број и датум акта о упису у одговарајући регистар код надлежног органа;
- 7) имена лица овлашћених за заступање;
- 8) бројеви текућих рачуна код банака;
- 9) подаци о пуномоћнику и пуномоћју, ако се захтев подноси преко пуномоћника;
- 10) датум брисања из Регистра произвођача;
- 11) подаци о променама из члана 3. став 3. овог правилника.

У Регистар произвођача уписују се и промене претходно наведених података.

Лице уписано у Регистар произвођача у складу с овим правилником дужно је да сваку промену претходно наведених података пријави Пореској управи – Централни у року од осам дана од дана настале промене.

Произвођач кафе, у случају престанка обављања делатности производње кафе, подноси Пореској управи – Централни захтев за брисање извршеног уписа у Регистар произвођача. Уз захтев за брисање произвођач кафе доставља доказ да је у складу са прописима којима се уређује обележавање кафе контролним акцизним маркицама вратио министарству надлежном за послове финансија неискоришћене контролне акцизне маркице.

У овом случају Пореска управа – Централна, након провере испуњености претходно прописаних услова, врши брисање ових обвезника из Регистра произвођача.

11. Обележавање кафе контролним акцизним маркицама

Одредбом члана 18. став 1. Закона, прописано је да обвезник акцизе дужан да, између осталог, кафу намењену за крајњу потрошњу, обележи контролном акцизном маркицом. Ставом 5. наведеног члана Закона, прописана је и врста појединачног паковања кафе за крајњу потрошњу које ће се обележавати контролном акцизном маркицом.

С тим у вези, Уредбом о изменама и допунама Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића („Сл. гласник РС“, бр. 108/17, у даљем тексту: Уредба о акцизним маркицама), уређен је начин и поступак обележавања кафе контролним акцизним маркицама.

Према Уредби о акцизним маркицама, свако појединачно паковање кафе за крајњу потрошњу из члана 14. Закона, које се ставља у промет на тржиште Републике Србије, мора бити обележено маркицом.

Појединачним паковањем кафе за крајњу потрошњу, у смислу ове уредбе, сматра се:

- појединачно паковање кафе из члана 14. Закона, нето тежине почев од најмање 0,05 kg до 10 kg, независно од амбалаже у којој се пакује и
- ринфузно паковање кафе из члана 14. Закона, у расутом стању, нето тежине преко 10 kg.

Маркица, којом се обележава кафе, садржи следеће податке:

- 1) ознаку (врсту) паковања, и то за:
 - појединачна паковања ознака је „П“;
 - ринфузна паковања (у расутом стању) ознака „Р“.
- 2) словну ознаку према врсти кафе, и то:
 - (1) за кафу произведену у земљи:
 - А – за непржену кафу;

- Б – за пржену кафу;
- В – за љуспице и опне од кафе;
- Г – за екстракте, есенције и концентрате од кафе;
- Д – за кафу из члана 14. став 1. тач. 5) до 8) закона.

(2) за кафу из увоза:

- УА – за непржену кафу,
- УБ – за пржену кафу,
- УВ – за љуспице и опне од кафе,
- УГ – за екстракте, есенције и концентрате од кафе,
- УД – за кафу из члана 14. став 1. тач. 5) до 8) Закона,

(3) ЕК – за кафу из члана 14. став 1. Закона коју произвођач,

односно увозник отпрема ради продаје у авионима и бродовима који саобраћају на међународним линијама, односно у слободним царинским продавницама;

3) речи: „Република Србија – Министарство финансија“;

4) серијски број маркице.

Уредбом о акцизним маркицама прописано је да је маркица за обележавање кафе у појединачном паковању, односно ринфузи (у расутом стању) самолепљива сигурносна маркица на ролни, правоугаоног облика, величине 30 mm x 15 mm.

Маркица за обележавање кафе за појединачно паковање лепи се на предњој страни паковања или друге амбалаже на видљивом месту и мора се налазити на паковању или другој амбалажи све док је исто у промету, а за кафу у ринфузном паковању маркица се лепи (причвршћује) на горњи десни или горњи леви угао на предњој страни паковања (вреће или другог паковања), тако да је маркица видљива и неоштећена све док се ринфузно паковање у потпуности не утроши.

Обвезник акцизе на кафу има обавезу обележавања кафе маркицом и када већ обележену кафу пакује у мања или већа паковања.

Захтев за издавање маркица за кафу подноси се министарству финансија на прописаном Обрасцу ЗАМ/К – Захтев за издавање

контролних акцизних маркица за кафу (састоје се од четири самокопирајућа примерка).

Произвођач кафе захтев за издавање маркица подноси ако:

1) је уписан у одговарајући регистар код органа надлежног за регистрацију (АПР);

2) је уписан у одговарајући регистар код органа надлежног за вођење регистра произвођача кафе (Регистар произвођача алкохолних пића и кафе који се води у Пореској управи Централни).

Увозник кафе захтев за издавање маркица може да поднесе ако је уписан у одговарајући регистар код органа надлежног за регистрацију (АПР).

Произвођач, односно увозник кафе уз сваки захтев за издавање маркица подноси за сваку маркицу према врсти кафе и планирану спецификацију о количини маркица према тежини кафе из члана 14. став 1. Закона за који подноси захтев.

Захтев за издавање маркица за кафу подноси лице кога је овластио произвођач, односно увозник кафе. Овлашћење, фотокопија личне карте, односно путне исправе и фотографија у боји овлашћеног лица предаје се министарству финансија, у два примерка. Овлашћење, за правно лице потписује лице овлашћено за заступање правног лица, а за предузетника власник самосталне радње и исто мора бити оверено.

По пријему захтева, министарство финансија утврђује да ли је подносилац захтева поднео прописану документацију, одређује евиденциони број, број и датум захтева и одобрава издавање маркица, стављањем отиска печата на сва четири примерка Обрасца ЗАМ/К и упућује овлашћено лице у Народну банку Србије – Завод за израду новчаница и кованог новца – Топчидер (Завод), ради преузимања маркица.

Издавање маркица Завод врши само лицу које је овлашћено, и то на начин да то лице може исте да преузме лично маркице у Заводу или се маркице на захтев обвезника акцизе на кафу шаљу инопроизвођачу или иностранству у иностранство на адресу коју наводи исти.

Пре издавања маркица произвођач, односно увозник кафе у обавези је да достави доказ министарству финансија о уплати цене штампања и достављања маркица.

11.1. *Начин обележавања кафе контролним акцизним маркицама*

Маркица за обележавање кафе у појединачном паковању, односно ринфузи (у расутом стању) је самолепљива сигурносна маркица на ролни, правоугаоног облика, величине 30 mm x 15 mm.

Маркица за обележавање кафе за појединачно паковање лепи се на предњој страни паковања или друге амбалаже на видљивом месту и мора се налазити на паковању или другој амбалажи све док је исто у промету, а за кафу у ринфузном паковању маркица се лепи (причвршћује) на горњи десни или горњи леви угао на предњој страни паковања (вреће или другог паковања), тако да је маркица видљива и неоштећена све док се ринфузно паковање у потпуности не утроши.

Обвезник акцизе на кафу има обавезу обележавања кафе маркицом и када већ обележену кафу пакује у мања или већа паковања.

Према томе, акцизном маркицом за кафу обележава се свако појединачно паковање кафе за крајњу потрошњу из члана 14. Закона, које се ставља у промет на тржиште Републике Србије.

Појединачним паковањем кафе за крајњу потрошњу сматра се:

- појединачно паковање кафе из члана 14. Закона, нето тежине почев од најмање 0,05 kg до 10 kg, независно од амбалаже у којој се пакује и
- ринфузно паковање кафе из члана 14. Закона, у расутом стању, нето тежине преко 10 kg.

Напомињемо да се кафа која је у паковању мањем од 0,05 kg не обележава акцизном маркицом.

Акцизна маркица за обележавање кафе за појединачно паковање лепи се на предњој страни паковања или друге амбалаже на видљивом месту и мора се налазити на паковању или другој амбалажи све док је исто у промету. Изузетно, када се у малопродајном објекту нпр. у продавницама, на тезгама и др. врши продаја кафе без даље прераде за крајњу потрошњу (врши се продаја готових производа препакивањем кафе на лицу места, ради личне потрошње или потрошње у домаћинству) у том случају лице које врши препакивање кафе, није обвезник акцизе и није дужно да тако препаковану кафу обележи контролном акцизном маркицом.

При томе, напомињемо да лице које врши препакивање кафе (продаја кафе без даље прераде), при чему напомињемо да се наведено лице не сматра произвођачем кафе у смислу Закона, може да врши препакивање само кафе која је у ринфузном паковању које је прописно обележено контролном акцизном маркицом (акцизна маркица мора бити залепљена односно причвршћена на горњи десни или горњи леви угао на предњој страни паковања (вреће или другог паковања), тако да је маркица видљива и неоштећена све док се ринфузно паковање у потпуности не утроши.

То значи да лице које се бави продајом кафе без даље прераде (препакивањем кафе) мора да поседује одговарајућу документацију (рачун о набавци кафе са исказаном акцизом), а кафа у ринфузном паковању мора бити обележена прописаном акцизном маркицом (обавезу обележавања има претходни учесник у фази производњи кафе који је кафу ставио у промет, односно продао малопродајном објекту).

Уколико лице које врши продају кафе без даље прераде (нпр. млевење, односно препакивање кафе) не поседује одговарајућу документацију, односно уколико кафа у ринфузном паковању није прописно обележена акцизном маркицом, сматра се да је сагласно Закону кафа стављена у промет у Републици Србији супротно одредбама Закона, те у том случају настаје обавеза по основу акцизе на кафу, а лице које врши препакивање кафе сматра се обвезником акцизе на кафу.

Примери обележавања кафе контролном акцизном маркицом:

1. Увозник кафе увози непржену кафу у ринфузном паковању, нето тежине 60 kg. и дужан је да ту кафу, пре стављања у промет на тржиште Републике Србије, обележи акцизном маркицом и то ознаке (врсте) паковања Р, и словне ознаке УА – за непржену кафу. Маркица се мора залепити (причврстити) на горњи десни или горњи леви угао на предњој страни паковања (вреће или другог паковања), тако да је маркица видљива и неоштећена све док се ринфузно паковање у потпуности не утרוши.

Акцизна маркица се може лепити (причврстити) код иностраног произвођача или другог лица укључујући и овлашћеног дистрибутера иностраног произвођача пре увоза, односно у царинском складишту под царинским надзором у складу са царинским прописима.

2. Увозник или произвођач, када увози или производи нпр. напитке и безалкохолна пића што садрже кафу, екстракте, есенције и концентрате од кафе (тарифни број ЦТ 2202), чија је укупна нето тежина готовог производа нпр. 250 gr, а садржај нето масе кафе у том производу је нпр. 8 gr, такав производ не обележава акцизном маркицом.

3. Уколико се ради о амбалажи (кутији) која садржи више појединачних паковања кафе (нпр. 100 комада), чија појединачна тежина износи нпр. 0,03 kg, а укупна тежина амбалаже износи 3 kg, оваква амбалажа се не обележава акцизном маркицом, без обзира што прелази 0,05 kg предвиђених за обележавање контролном акцизном маркицом.

4. Уколико један привредни субјект увози сирову кафу нпр. тежине 60 kg (која је обележена акцизном маркицом, ознака (врста) паковања „Р“ – ринфузна паковања (у расутом стању) и словну ознаку АУ – за непржену кафу из увоза), коју ради даљег процеса производње кафе измешта на више локација где се обавља

процес производње кафе (нпр. пржења и паковања), такав поступак измештања кафе не сматра настанком опорезивог догађаја у смислу Закона (није настала обавеза обрачунавања и плаћања акцизе), али је то лице дужно да ту непржену (сирову кафу), која је упакована у више мањих паковања нпр. тежине по 20 kg, пре отпремања на другу локацију ради даље производње кафе, обележи прописаном акцизном маркицом, у конкретном случају, акцизном маркицом ознака (врста) паковања „Р“ – ринфузна паковања (у расутом стању) и словном ознаком А – за непржену кафу произведену у земљи, уз напомену да такву кафу, такође, треба да прати и одговарајућа документација (нпр. отпремница).

Када наведени обвезник акцизе на кафу заврши процес производње кафе (пржење, млевење и паковање у појединачно паковање кафе за крајњу потрошњу нпр. нето тежине нпр. 200 gr) дужан је да свако појединачно паковање за крајњу потрошњу, пре стављања у слободан промет, обележи прописаном акцизном маркицом, у овом случају, акцизном маркицом ознака (врста) паковања „П“ – појединачна паковања и словном ознаком Б – за пржену кафу произведену у земљи. Обавеза по основу акцизе за ово лице настаје када свако појединачно паковање кафе за крајњу потрошњу (обележену акцизном маркицом П и Б) стави у слободан промет као крајњи производ на тржиште Републике Србије. Напомињемо да у случају када привредни субјект обавља процес производње кафе на више локација, да је дужан да надлежном пореском органу пријави сва места, односно локације на којима обавља производњу кафе, као и да кафу коју измешта на другу локацију мора да прати одговарајућа документација.

5. Када се ради о кафи која се производи, у складу са царинским прописима, у оквиру царинског поступка активног оплемењивања робе, таква кафа не обележава се акцизним маркама, али уколико се иста ставља у слободан промет на тржиште Републике Србије, обвезник акцизе на кафу дужан је да је обележи акцизном маркицом словне ознаке за кафу произведену у земљи (А, Б, В, Г и Д).

11.2. Начин поступања са оштећеним, односно неискоришћеним маркицама за обележавање кафе

Оштећене, односно неискоришћене маркице произвођач, односно увозник кафе, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, враћа министарству залепљене на једном или више посебних табака папира, с тим што морају имати видљиву ознаку серије и серијски број маркице. Оштећене маркице произвођач, односно увозник кафе доставља квартално, у року од 15 дана по истеку сваког квартала, а обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона доставља у року од 15 дана по истеку квартала у коме је настало оштећење маркица.

Број (количина) оштећених маркица код којих није видљива ознака серије и серијски број маркице и потпуно уништених маркица по једном Обрасцу ЗАМ/К не може бити већи од 0,8% од издатог броја маркица за кафу у појединачном паковању, односно 0,1% за кафу у ринфузи (у расутом стању).

Уколико је по једном Обрасцу ЗАМ/К број (количина) маркица већи од 0,8%, односно 0,1% од броја преузетих маркица, обвезник акцизе доставља уз Образац АМ-К – Квартални извештај произвођача, односно увозника кафе о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за кафу за период од ____ до ____ 20__ године и спецификацију оштећених маркица код којих није видљива ознака серије и серијски број маркице и потпуно уништених маркица по сваком Обрасцу ЗАМ/К. Спецификација се доставља по врсти маркице и запремини паковања кафе, односно килограму нето масе кафе садржане у готовом производу, према врсти кафе из члана 14. став 1. Закона.

Обвезник акцизе на кафу дужан је да обрачуна и плати акцизу за количину маркица која прелази 0,8% на основицу коју чини 20% акцизе на пржену кафу, односно килограм нето масе кафе садржане у готовом производу, према врсти кафе из члана 14. став 1. Закона, а за количину маркица која прелази 0,1% обвезник акцизе дужан је да

обрачуна и плати акцизу на количину кафе, сходно паковању, према спецификацији из члана 8. став 9. ове уредбе, на основицу коју чини акциза на непржену кафу, и то у року од 15 дана по истеку квартала у којем је утврђено да је број (количина) маркица из става 3. овог члана већи од 0,8%, односно 0,1%.

Уколико обвезник акцизе из става 1. овог члана не достави спецификацију из става 4. овог члана, а количина маркица прелази количину из става 3. овог члана, основица за обрачун акцизе утврђује се према спецификацији из члана 8. став 9. ове уредбе, и то на запремину кафе из члана 14. став 1. Закона за коју је уз ЗАМ/К поднета планирана спецификација а за најзаступљенију количину маркица, и то у року од 15 дана по истеку квартала у којем је утврђено да је број (количина) маркица из става 3. овог члана већи од 0,8%, односно 0,1%.

Произвођач, односно увозник кафе, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, који се брише из одговарајућег регистра који се води код органа надлежног за регистрацију, односно који врши статусну промену – промену оснивача, или престане да обавља ту делатност по било ком основу, дужан је да најкасније 15 дана пре подношења захтева за брисање из регистра, уписа промене оснивача у регистар, односно престанка обављања делатности о томе обавести надлежну организациону јединицу Пореске управе и у истом року врати министарству оштећене маркице код којих је видљива ознака серије и серијски број маркице и неискоришћене маркице.

Уколико произвођач или увозник кафе, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, не врати маркице у прописаном року, сматраће се да је настала обавеза по основу акцизе у складу са Законом, те је дужан да обрачуна и плати акцизу за количину невраћених маркица, која прелази 0,8%, односно 0,1% од издатог броја маркица по сваком Обрасцу ЗАМ/К, на начин прописан ст. 5. и 6. овог члана, најкасније на дан брисања из регистра, односно на дан престанка обављања делатности. Лице које не врати маркице,

односно не плати акцизу не може бити брисано из одговарајућег регистра сагласно прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Према томе, обвезник акцизе дужан је да све маркице које су оштећене и које имају видљиву ознаку серијског броја врати министарству финансија и њихов број није ограничен.

Уколико се ради о маркицама код којих није видљива ознака серијског броја и које су потпуно уништене њихов број не може прећи 0,8%, односно 0,1%, при чему се на количину маркица која је изнад наведеног процента обрачунава се и плаћа акциза.

Примера ради, ако се ради о акцизним маркицама којима је обележена кафа коју нпр. купац враћа обвезнику акцизе из разлога што је истекао рок трајања, такве маркице нису предмет поновног извештавања, из разлога што је обвезник акцизе за те акцизне маркице у одређеном периоду за извештавање већ поднео извештај министарству финансија, те нема обавезу да поново подноси извештај за те акцизне маркице.

11.3. Вођење евиденција о акцизним маркицама и подношење Кварталног извештаја произвођача, односно увозника кафе

Произвођач, увозник и кафе, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, дужан је да води евиденцију о преузетим, искоришћеним, оштећеним и неискоришћеним маркицама за кафу на Обрасцу ЗАМ/К.

Произвођач, односно увозник кафе, евиденцију води на Обрасцу АМ-К – Квартални извештај произвођача, односно увозника кафе о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за кафу за период од ___ до ___ 20__ године.

Произвођач, односно увозник кафе дужан је да министарству финансија достави Образац АМ-К најкасније у року од 15 дана по истеку сваког квартала, а увозник у прилогу овог образаца доставља и Образац ПУ – Подаци о извршеном увозу цигарета и алкохолних пића и кафе (састоји се од два самокопирајућа примерка). Обрасци се министарству могу доставити и електронским путем.

12. Обавезе произвођача кафе у складу са Законом

12.1. Обавезе лица која се сматрају произвођачем кафе у складу са Законом, до 31. децембра 2017. године

Лица која се у Републици Србији баве производњом кафе (произвођачи кафе), а којима се сматрају лица која врше прераду, пржење, паковање, као и друге са њима повезане радње које се врше у сврху производње кафе, имају обавезу да:

- Пријаве место обављања делатности производње кафе

Наиме, према члану 30. Закона, прописано је да је лице које је регистровано за производњу акцизних производа, укључујући у овом случају и производњу кафе дужно да пре почетка обављања делатности производње кафе пријави надлежној организационој јединици Пореске управе место погона и сличног простора у коме ће обављати производњу кафе.

Пријаву места погона произвођач кафе врши надлежној организационој јединици Пореске управе према месту погона где се обавља процес производње кафе и у случају када се ради о великим пореским обвезницима. То значи да је надлежна организациона јединица Пореске управе према месту погона, и у случају када се ради о великим пореским обвезницима.

Уколико један привредни субјект обавља производњу кафе на више локација, дужан је да надлежном пореском органу пријави сва места на којима обавља процес производње кафе, а надлежни порески орган је онај на чијој територији се налази погон или други сличан простор у којем се обавља процес производње кафе.

- Изврше упис у Регистар произвођача кафе код Пореске управе Централне

Произвођач кафе дужан је да се упише у Регистар произвођача кафе који се води код Пореске управе Централне. Начин и поступак уписа наведени су у тачки 10. овог Објашњења.

• Изврше попис затечених залиха кафе са стањем на дан 31. децембра 2017. године

Одредбом члана 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) прописана је обавеза да је лице које се на дан 31. децембра 2017. године бави прерадом, пржењем, паковањем, као и другим са њима повезаним радњама које се врше у сврху производње кафе, дужно да са стањем на тај дан изврши попис затечених залиха кафе и да пописне листе достави надлежном пореском органу у року од 15 дана од дана извршеног пописа.

То значи да су произвођачи кафе дужни да са стањем на дан 31. децембра 2017. године изврше попис затечених залиха кафе, према врсти и количини кафе из члана 14. Закона. О извршеном попису сачињава се пописна листа, коју је произвођач кафе дужан да достави надлежном пореском органу до 15. јануара 2018. године.

Према томе, пописне листе и подаци о стању залиха кафе у прописаним роковима достављају се надлежној организационој јединици Пореске управе.

Кафа која је пописана у складу са одредбом члана 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), односно кафа произведена до 31. децембра 2017. године, није предмет опорезивања акцизом и не обележава се контролном акцизном маркицом приликом стављања у промет након 31. децембра 2017. године.

Кафа која је до 31. децембра 2017. године унета у царинско подручје Републике Србије, а за коју није окончан царински поступак, не обележава се контролном акцизном маркицом, али се иста опорезује акцизом при увозу, почев од 1. јануара 2018. године.

Сва лица која се сагласно Закону не сматрају произвођачем кафе (увозници који су само дистрибутери, дистрибутери, трговци на мало кафом, лица која обављају услугу припремања и послуживања кафе за конзумирање на лицу места, односно продаје кафе (тзв. „кафу за понети“ и др.), у делу обављања своје делатности (нпр.

у ресторанима, баровима, кафићима и др.) немају обавезу пописа затечених залиха кафе на дан 31.12.2017. године.

12.2. *Обавезе обрачунавања и плаћања акцизе на кафу у складу са Законом, почев од 1. јануара 2018. године*

Од 1. јануара 2018. године произвођач кафе дужан је да надлежној организационој јединици пореске управе доставља податак о стању залиха кафе на последњи дан у месецу, и то за сваки месец, до утрошка пописаних залиха, најкасније у року од десет дана по истеку календарског месеца.

То значи да произвођач кафе, односно лице које се бави прерадом, пржењем, паковањем, као и другим са њима повезаним радњама које се врше у сврху производње кафе, први податак о стању залиха кафе на последњи дан у месецу јануару (31. јануар 2018. године) доставља надлежној организационој јединици Пореске управе до 10. фебруара 2018. године.

Обавеза достављања података о стању залиха кафе на последњи дан у месецу, и то за сваки месец, врши се до утрошка пописаних залиха.

Произвођач кафе, који има на залихама пописану кафу на дан 31. децембар 2017. године, није дужан да на ту кафу (независно од тога да ли је реч о непрженој (сировој) кафи, прженој кафи и др.), приликом стављања исте у промет обрачуна и плати акцизу, нити да исту обележи приликом стављања у промет контролном акцизном маркицом. При томе напомињемо да приликом стављања у промет ове кафе (кафе која је пописана на дан 31. децембар 2017. године), произвођач кафе у фактури не исказује акцизу, али у фактури у напомени наводи да се ради о кафи која је пописана сагласно члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16). Напомињемо да сваки учесник у промету кафе која је пописана на дан 31.12.2017. године има обавезу да у фактури у напомени наводе да се ради о кафи која је пописана сагласно члану

25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16).

Према томе, кафа која је пописана на дан 31.12.2017. године од стране лица која се у складу са Законом сматрају произвођачима кафе није предмет опорезивања акцизом и иста се не обележава контролном акцизом маркицом.

Почев од 1. јануара 2018. године:

– при увозу кафе од 1. јануара 2018. године, увозници имају као и до сада обавезу плаћања акцизе на кафу, а акцизу обрачунава надлежни царински орган, с тим да се кафа обележава контролном акцизом маркицом, осим кафе која је сагласно члану 25. став 4. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) до 31. децембра 2017. године унета у царинско подручје Републике Србије, а за коју није окончан царински поступак, која се не обележава контролном акцизом маркицом;

– увозник кафе који је истовремено и произвођач кафе, од 1. јануара 2018. године има обавезу да приликом производње кафе обрачуна и плати акцизу на кафу, али има право у складу са Законом на сразмерно умањење акцизе која је плаћена при увозу, осим за залихе кафе пописане на дан 31. децембра 2017. године сагласно члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16);

– увозник кафе који није истовремено и произвођач кафе дужан је да за кафу увезену од 1. јануара 2018. године, укључујући и кафу која је увезена и за коју је плаћена акциза до 31. децембра 2017. године (а за коју не постоји обавеза пописа затечених залиха кафе на дан 31. децембар 2017. године према члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16)), да при промету исте у фактури коју доставља произвођачу кафе искаже акцизу коју је платио при увозу. Ова лица – увозници (који нису произвођачи кафе у смислу Закона) нису обвезници обрачунавања

и плаћања акцизе на кафу коју стављају у слободан промет на тржиште Републике Србије, а произвођач кафе (купац) има обавезу обрачунавања и плаћања акцизе на кафу, али има право у складу са Законом на сразмерно умањење акцизе која је плаћена при увозу, као и обавезу обележавања исте контролном акцизом маркицом;

– произвођач кафе који врши промет кафе од 1. јануара 2018. године, другом произвођачу кафе ради даље производње кафе (осим кафе која је предмет обавезе пописа на дан 31. децембра 2017. године), има обавезу да у фактури искаже акцизу коју је платио приликом набавке кафе на домаћем тржишту, а произвођач кафе има обавезу приликом стављања кафе (готовог производа у промет) да обрачуна акцизу, али може приликом обрачунавања акцизе на кафу да изврши сразмерно умањење плаћене акцизе у складу са Законом која је плаћена претходном учеснику у промету кафе.

При стављању кафе у слободан промет на тржиште Републике Србије за коју је настала обавеза обрачунавања и плаћања акцизе постоји обавеза обележавања кафе контролном акцизом маркицом, осим за кафу за коју је сагласно члану 25. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 108/16) извршен попис затечених залиха кафе на дан 31. децембра 2017. године.

Прилог:

– пример попуњеног Обрасца ЗАМ/К са планираном спецификацијом о количини маркица према тежини кафе из члана 14. став 1. Закона за који подноси захтев;

– пример попуњеног Обрасца – Пореска пријава о обрачуну акцизе;

– пример попуњеног Обрасца -АМ-К – Квартални извештај произвођача, односно увозника кафе о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за кафу за период од ____ до ____ 20__ године.

Образац ЗАМ/К

Министарство финансија Сектор за фискални систем Евиденциони број (ПОПУЉАВА МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА) датум (ПОПУЉАВА МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА) М.П.	Примерак 1: задражна порески обавезник	
ЗАХТЕВ ЗА ИЗДАВАЊЕ КОНТРОЛНИХ АКЦИЗНИХ МАРКИЦА ЗА КАФУ	Број 1: _____ Датум: 15.1.2018.	
I Подаци о подносиоцу захтева - попуњава обавезник акцизе		
Назив ПРИЈОНИЦА КАФЕ	Место и адреса Београд, Булевар бб	ПИБ 123456789
Број текућег рачуна XXXXXXXXXXXXXXX	Шифра делатности	Матични број 123456
II Подаци о иностраном произвођачу, односно дистрибутеру иностраног произвођача – попуњава увозник		
Назив иностраног произвођача САИТОС	Место и адреса БРАЗИЛ	Адреса где се налази марконе (УКОЛИКО ОБАВЕЗНИК АКЦИЗЕ НЕ ПРЕУЗИМА МАРИЦЕ ЛИЧНО, ВЕЋ ИХ ДОСТАВЉА ИНОПРОЗВЈАЧУ/ИНОДОЈАВЉАЋУ ПОШТОМ
Порески број иностраног произвођача XXXXXX	Место и адреса	Порески број дистрибутера иностраног произвођача
III Подаци о грађаним акцизним маркама – попуњава обавезник акцизе		
Врста акцизне марке	Ознака паковања	Количина
А - за непржену кафу	П	9.000
Б – за пржену кафу	П	40
В – за луснице и опне од кафе	П	40
Г - за екстракт, есенције и концентрате од кафе	П	40
Д – за кафу из члана 14, став 1, тач. 5) до 8) Закона	П	40
УА - за непржену кафу	П	40
УБ – за пржену кафу	П	40
УВ – за луснице и опне од кафе	П	40
УГ – за екстракт, есенције и концентрате од кафе	П	40
УД – за кафу из члана 14, став 1, тач. 5) до 8) Закона	П	40
ЕК - за кафу из члана 14. Закона коју произвођач, односно увозник отпрема ради продаје у аутоматима и бродовима који саобраћају на међународним линијама, односно у слободним царинским продавницама	П	40
Напомена: П – поресачки паковање Р – ринфуно паковање	Датум издавања 16.1.2018.	Потпис и печат
Потпис: _____	Број пошиљке	Примено
ЈМБГ	Примено	Потпис примача

Спецификација акцизних маркаца уз ЗАМ/К

- УА - 40- за непржену кафу, ознака паковања Р x 50kg;
- Б -9.000 - за пржену кафу, ознака паковања П 9.000 x 200g.

Образац III ОА

Пореска пријава о обрачуну акцизе	
Део 1 Подаци о пријави	
1.1 Врста пријаве 1	1.2 Обрачунски период 01.1.2018. - 31.12.2018.
1.3 Измена пријаве <input type="checkbox"/> 1.4 Број решења пореске контроле <input type="checkbox"/>	
1.3а Јединствени идентификациони број пријаве _____	
Део 2 Подаци о обавезнику акцизе	
2.1 Врста обавезника акцизе 1	2.2 Порески идентификациони број Београд Булевар бб
2.5 Седиште/привласниште Београд	2.6 Адреса Булевар бб
2.3 Назив/име и презиме обавезника акцизе ПРИЈОНИЦА КАФЕ ДОО	2.7 Телефон 2222222
2.4 Матични број 123456	2.9 ЈМБГ 1234567890
Део 3 Подаци о уплатном рачуну и називу акцизног произвођача	
3.1 Редни број 1	3.2 Уплатни рачун и назив акцизног произвођача 31012018
4.1 Датум доспелости за плаћање акцизе 31.12.2018.	4.2 Датум до којег је обрачунски период 31.12.2018.
4.3 Износ обрачунате акцизе 3.000	4.4 Износ обрачунате акцизе 4.121,90
5.1 Датум доспелости за плаћање акцизе 31.12.2018.	5.2 Датум до којег је обрачунски период 31.12.2018.
Део 4 Подаци о обрачуну акцизе за други мес обрачунског периода	
6.1 Датум доспелости за плаћање акцизе 31.12.2018.	6.2 Датум до којег је обрачунски период 31.12.2018.
6.3 Редни број 1	6.4 Уплатни рачун и назив акцизног произвођача 31012018
6.5 Износ обрачунате акцизе 3.000	6.6 Камата 4.121,90
Укупно:	

Обвезник акцизе: ПРЈИОНЦА КАФЕ
 Службе БЕОГРАД, Булевар бб
 (адреса и локација)
 ПИБ 123456789
 Маргина број 123456
 Шифра делатности _____
 Број телеф. рачуна xxx-xxx-xxxx

КВАРТАЛНИ ИЗВЕШТАЈ ПРОИЗВОЂАЧА, ОДНОСНО УВОЗНИКА КАФЕ О ПРЕУЗЕТИМ, УТРОШЕНИМ И ВРАЋЕНИМ КОНТРОЛНИМ АКЦИЗНИМ МАРКИЦАМА ЗА КАФУ ЗА ПЕРИОД ОД 01.01. ДО 31.12.2018. ГОДИНЕ

Број и датум ЗАМК	Ознака (врста) паковања кафе, словна ознака врсте кафе и количина преузетих марката	Сервисни број од - до	Стање (број) незложених марката преузетих из паковања и квантала	Број искористићених марката (количина кафе преузетих из паковања и врсти кафе -словна ознака)	Број искористићених марката (количина кафе преузетих из паковања и врсти стављених у промет односно увезених)	Количина кафе према врсти кафе (словна ознака) и врсти паковања у складу са стандардима у промету односно увезених	Број враћених оштећених марката са непознатим сервисним бројевима, марката или квантала према врсти паковања кафе и врсте (словна ознака)	Број враћених оштећених марката са непознатим сервисним бројевима, марката или квантала према врсти паковања кафе и врсте (словна ознака)	Стање (број) неразложених марката и сервисни број од - до
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
1/15.1.2018.	Б П 9000	XZ 00001000-0009100	7	8950	8950	8950 - 2000 гр	7	7	0
1/15.1.2018.	УА Р 40	ZZ 1110000-1110040	7	40	40	40 - 5015g	7	7	0

Напомена:

У колоњу 5. уписује се број маркица којима је обележена кафе која се налази у акцизном складу произвођача, односно кафе из увоза за које није настала обавеза по основу акције, као и број маркица којима је обележена кафе за које не постоји обавеза обрачунавања и плаћања акције - словне ознаке ЕК (члан 19. Закона);

У колоњу 6. уписује се број маркица којима је обележена кафе, посебно, по свакој акцизној групи кафе, по којој се плаћа акција, која је стављена у промет у складу са члана 21. става 2. Закона, односно увезена у складу са чланом 21а Закона, као и кафе а која је обележена маркицама словне ознаке ЕК (члан 19. Закона);

У колоњу 7. уписује се број маркица којима је обележена кафе према врсти кафе и врсти паковања стављених у промет, односно увезених;

У колоњу 10. уписује се стање (број) неразложених марката укључујући и стање (број) неразложених маркица из колоне 5.

Уколико се по једном Образац ЗАМК преузимају ваше врсте контролних акцизна маркица, сви подаци везани за тај ЗАМК уносе се у исту колону.

У _____
 дана _____ 20__ године

Извештај саставио

Одговорно лице

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнаде коју (на основу закљученог Уговора о надокнади трошкова развоја) резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу – резиденту Републике Хрватске

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-429/2017-04 од 27.12.2017. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 2) 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 ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

Сагласно одредби члана 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.

Сходно члану 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе из члана 40. став 1. тачка 2) 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.

Како произилази из садржине достављеног уговора, као и навода изнетих усменим путем, нерезидентно правно лице (нерезидент) бави се производњом, састављањем и продајом аутомобилских делова, као и развојем производа и процеса

(производње). На основу Уговора о надокнади трошкова развоја, нерезидент преноси на резидента (који се, такође, бави производњом, састављањем и продајом аутомобилских делова) право коришћења резултата развоја производа и процеса производње (у даљем тексту: Резултат развоја), при чему право коришћења Резултата развоја (резидент) не може пренети другим лицима. Побољшање (производа, односно процеса производње) које настане коришћењем Резултата развоја од стране резидента представља (искључиво) власништво нерезидента, па се, с тим у вези, предметним уговором резидент обавезује да нерезидента обавести о свим побољшањима извршеним или откривеним за време трајања уговора, као и да предузме све радње потребне за поштовање позитивних прописа у вези заштите права интелектуалне својине нерезидента.

Сагласно наведеном, накнада коју резидент (у конкретном случају) плаћа нерезиденту по основу коришћења, односно права коришћења Резултата развоја – уз поштовање права интелектуалне својине нерезидента над Резултатима развоја, као и побољшањима (која настану као резултата коришћења Резултата развоја), према нашем мишљењу, има карактер ауторске накнаде приликом чије исплате се обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20% ако уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије прописано.

Између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Хрватске закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 6/04, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 2005. године.

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

Напомињемо да Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16. предвиђа, поред осталог, да су општеприхваћена

правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. прописује:

„2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији – ово зато, јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) у складу са законима те државе, али ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице (у конкретном случају, Републике Хрватске) разрезан порез не може бити већи од 10% бруто износа ауторских накнада. Надлежни органи држава уговорница договарају се о начину примене овог ограничења.

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

Имајући у виду наведено, у конкретном случају који се наводи у захтеву, накнада коју резидентно правно лице исплаћује нерезидентном правном лицу из Републике Хрватске, по основу коришћења, односно права коришћења Резултата развоја, уз поштовање права интелектуалне својине нерезидента над Резултатима развоја, као и побољшањима (која настану као резултат коришћења Резултата развоја), према нашем мишљењу, има карактер ауторске накнаде из члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Уговора, приликом чије исплате (сходно члану 12. – Ауторске накнаде, став 2. Уговора) треба обрачунати порез по одбитку, по пореској стопи која износи 10 одсто бруто износа ауторске накнаде.

Ово из разлога јер сматрамо да (у конкретном случају) предметна накнада спада у дефиницију ауторских накнада из члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Уговора, односно у део дефиниције према којем се ауторским накнадама сматра накнада која се исплаћује за коришћење или право коришћења обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства (што подразумева да се плаћање накнаде врши за пренос стручних знања или енг. know-how под којим се, уопштено говорећи, плаћање врши за обавештења која представљају јавно недоступне информације индустријске, комерцијалне или научне природе, које су резултат претходног искуства и која (обавештења) могу имати практичну примену у пословању привредних друштава односно чијим откривањем се може остварити нека економска корист).

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања ауторске накнаде у Републици Србији, по бенефицираној стопи пореза по одбитку која износи 10 одсто бруто износа ауторске накнаде), неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Хрватске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Хрватске). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16) 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

(у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Републике Хрватске).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Уговора) примениће се одредба члана 40. став 1. тач. 2) Закона (а не решење из Уговора).

2. Обавеза прибављања потврде надлежног пореског органа о измиреним пореским обавезама у случају трговања хартијама од вредности на територији Републике Србије, а у циљу преноса новчаних средстава са рачуна у иностранство (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-786/2017-04 од 22.12.2017. год.)

У складу са чланом 40. став 6. 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), на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У смислу члана 27. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ

и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

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

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. 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, као и да докаже да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

Надлежни порески орган, на захтев нерезидента, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици (члан 40а став 4. Закона).

Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Сл. гласник РС“, бр. 100/15, 111/15 и 14/16, у даљем тексту: Правилник) прописује се садржај пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе које нерезидентно правно лице остварује на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република), између осталог, у складу са чланом 40. став 6. Закона.

Сходно члану 3. ст. 1. и 2. Правилника, нерезидентно правно лице је дужно да, за приходе из члана 40. став 6. Закона, надлежном пореском органу, преко пореског пуномоћника одређеног у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација (у даљем тексту: порески пуномоћник), поднесе пријаву у року од 30 дана од дана остваривања тих прихода и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања порез плаћа у држави чији је резидент, уз подношење доказа да нема основа за плаћање пореза у Републици.

Сагласно члану 3. став 3. Правилника, нерезидентно правно лице, уз пореску пријаву из става 2. овог члана, подноси и потврду о резидентности оверену 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.

Према томе, приход нерезидентног правног лица (банке – резидента Грчке, у конкретном случају) по основу капиталног добитка (који је остварен продајом акција у резидентном правном лицу) предмет је опорезивања порезом по решењу, по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Између Савезне Републике Југославије и Републике Грчке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/98, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2011. године.

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

Између Републике Србије и Републике Грчке закључен је Протокол о измени Уговора између Савезне Републике Југославије и Републике Грчке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 42/09) који се примењује од 1. 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 13. (Капитални добитак), прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретне имовине наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак од отуђења поморских бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова или ваздухоплова, опорезује се само у држави уговорници у којој се добит од тих бродова или ваздухоплова опорезује у складу с одредбама члана 8.

4. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2. и 3. овог члана, опорезују се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Имајући у виду наведено, уколико је (у конкретном случају) нерезидентно правно лице – резидент Републике Грчке, продајом акција у резидентном правном лицу, остварило капитални добитак, право опорезивања капиталног добитка, сходно члану 13. став 4. Уговора има само Република Грчка.

Ово посебно из разлога јер се случајеви наведени у члану 13. (Капитални добитак) ст. 1, 2. и 3. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају акција, него на другу имовину.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Републици Грчкој), неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Грчке (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи (уз пореску пријаву) потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Грчке) потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Грчке (на основу члана 3. – Опште дефиниције, став 1. тачка 9) Уговора, то је министар финансија, односно његов овлашћени представник). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16) 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 (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Републике Грчке).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Уговора) примениће се одредба члана 40. став 6. Закона (а не решење из Уговора).

Напомињемо да је и у случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, у складу са којим, за остварени приход нерезидентног правног лица по основу капиталног добитка, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања припадајућег пореза у Републици, нерезидентно правно лице дужно да поднесе пореску пријаву, у складу са Правилником, а надлежни порески орган, на захтев нерезидента, односно његовог пореског пуномоћника, дужан је да изда потврду да, у конкретном случају, нерезидентно правно лице нема обавезу плаћања пореза у Републици Србији.

3. Порески третман накнада које резидентно правно лице (сходно крвном уговору о пружању различитих врста ИТ услуга) исплаћује свом повезаном правном лицу из Немачке (Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-249/2017-04 од 14.12.2017. год.)

Како се (пored осталог, као и уз детаљан опис наведеног) наводи, ИТ услуге се односе на: развој софтвера (пројектовање и имплементацију), одржавање софтвера, инфраструктурне операције (апликационе операције), софтверске лиценце.

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,

као и накнада од услуга које се пружају или се 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 (у конкретном случају, резидента Савезне Републике Немачке) и да је нерезидент стварни власник прихода.

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

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

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 7. (Доходак од пословања – по данашњој терминологији: Добит од пословања) став 1, између осталог, прописује да се доходак (по данашњој терминологији: добит) предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Савезне Републике Немачке) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, само у Савезној Републици Немачкој) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази (што, као чињеница, није наведено у предметном захтеву).

Уговор, у члану 13. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. (између осталог) прописује:

„1. Ауторске накнаде које настају у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији – ово зато јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) и исплаћене су резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Савезне Републике Немачке) могу се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Савезној Републици Немачкој).

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

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

Имајући у виду наведено указујемо да (у складу са прописима) Министарство финансија (Сектор за фискални систем) није, непосредно, надлежно за оцену веродостојности достављене документације, већ да то (у оквиру своје надлежности – у поступку

контроле пословања пореског обвезника) обављају надлежни органи Пореске управе.

Истовремено, када је (уопштено говорећи) реч о пореском третману (у складу са Уговором) накнада које се исплаћују по основу лиценце за софтвер, као и осталих трансакција у вези са софтвером исте се, сходно претходно наведеним чл. 7. и 13. Уговора, порески третирају на следећи начин:

ЈЕСТЕ ауторска накнада – подлеже плаћању пореза по одбитку:

1. Накнада за лиценцу за софтвер;
2. Накнада за лиценцу за имплементацију софтвера.

НИЈЕ ауторска накнада (не подлеже плаћању пореза на добит по одбитку) – већ добит од пословања (подлеже провери применом члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији – „Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16):

1. Накнада за куповину софтвера;
2. Накнада за имплементацију софтвера;
3. Накнада за одржавање софтвера (услов: постојање основног уговора о лиценци);
4. Накнада за унапређење софтвера (услов: постојање основног уговора о лиценци);
5. Накнада за дистрибуцију софтвера (услов: постојање основног уговора о лиценци).

Посебно указујемо да би у случају тзв. мешовитих уговора (у односу на које се плаћање врши по основу лиценце за софтвер, као и по основу пружања услуга), према нашем мишљењу, било од користи да резидентно правно лице (које врши исплату) од нерезидентног

правног лица (пored остале документације неопходне за примену одредаба Уговора) уместо јединствене фактуре, затражи издавање (достављање) две фактуре, од којих би се једна односила на плаћање по основу пружања услуга (нпр. одржавања, унапређења или дистрибуције софтвера), а друга на плаћање по основу лиценце за софтвер (подразумева се да би обвезник морао да води рачуна о томе да су износи на свакој појединачној фактури реално утврђени – да се не би десила ситуација у којој би нпр. износ фактуре за пружање услуга био нереално висок у односу на износ фактуре за лиценцу за софтвер који би, у том случају, био нереално низак што, свакако, надлежни порески органи, у складу са прописима, ако за тим има основа, највероватније, неће прихватити ...).

С обзиром на изнето, упућујемо на следећа мишљења Министарства финансија која се (сходно решењима из уговора о избегавању двоструког опорезивања) односе на плаћања по основу лиценце за софтвер, као и на остале трансакције у вези са софтвером:

- накнада за лиценцу за софтвер:
430-07-00007/2007-04 од 26.02.2007. године;
413-01-3384/2010-04 од 30.11.2010. године;
414-00-44/2011-04 од 3.6.2011. године;
413-00-01106/2011-04 од 22.11.2011. године;
430-01-586/2017-04 од 18.10.2017. године;
- накнада за имплементацију софтвера:
413-01-1401/2008-04 од 30.12.2008. године;
- накнада за одржавање софтвера:
413-01-2348/2008-04 од 25.12.2008. године;
- накнада за дистрибуцију софтвера:
430-7-265/2009-04 од 16.2.2010. године;

– остале ИТ услуге:
430-01-586/2017-04 од 18.10.2017. године;

– стварни власник ауторских накнада по основу лиценце за софтвер:
430-01-240/2012-24 од 12.7.2012. године;
011-00-3/2016-04 од 30.5.2016. године.

4. Порески третман накнаде за коришћење „EIKON“ сервиса коју резидентно правно лице исплаћује резиденту Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00167/2017-04 од 14.12.2017. год.)

Како се наводи, резидентно правно лице, у свом пословању користи сервис „EIKON“ који омогућава приступ константно ажурираним информацијама које се односе на финансијско тржиште (тржиште хартија од вредности, тржиште добара, девизно тржиште, опште економске податке, процене, економске агрегате и сл.), а до којих би корисник (резидентно правно лице) у пракси могао доћи и сам – уз помоћ више различитих извора (као и без плаћања било какве накнаде). Ово из разлога јер су у питању јавно доступне информације. Нерезидентно правно лице „EIKON“ сервису приступа путем интернета.

За коришћење „EIKON“ сервиса резидентно правно лице плаћа накнаду новинској агенцији „Reuters Limited“ (чија је пословна делатност прикупљање и дистрибуција информација везаних за финансијско тржиште) која је порески резидент Велике Британије.

„Reuters Limited“ нема право интелектуалне својине над информацијама са финансијског тржишта који садржи „EIKON“ сервис, већ му те информације (садржину „EIKON“ сервиса)

достављају сами учесници на финансијском тржишту који (истовремено) имају могућност да изаберу којим корисницима „EIKON“ сервиса ће одређене информације бити доступне (видљиве).

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, као и накнада од услуга које се пружају или се 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 (у конкретном случају, резидента Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) и да је нерезидент стварни власник прихода.

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 7/82, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1.1.1983. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске.

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.

Споразум, у члану 7. (Дохоци од пословања – по данашњој терминологији: Добит од пословања) став 1, између осталог, прописује да се дохоци (по данашњој терминологији: добит) предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази (што, као чињеница, није наведено у предметном захтеву).

Споразум, у члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 1, 2. и 3. (између осталог) прописује:

„(1) Ауторске накнаде настале у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији – ово зато јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије) и исплаћене стварном кориснику (по данашњој терминологији: стварном власнику) резиденту друге државе уговорнице (у конкретном случају, резиденту Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) могу се опорезовати у тој другој држави (у конкретном случају, у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске).

(2) Такве ауторске накнаде могу се опорезовати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији) и сагласно закону те државе али тако разрезан порез не прелази 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

(3) Израз „ауторске накнаде“ употребљен у овом члану означава плаћања сваке врсте примљена као накнада 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), патент, заштитни знак, нацрт или модел, план, тајну формулу или поступак, 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 указујемо да се (према нашем мишљењу) у конкретном случају не може применити решење из члана 12. (Ауторске накнаде) став 2. Споразума које предвиђа опорезивање ауторских накнада у Републици Србији.

Ово из разлога јер сматрамо да (у конкретном случају) предметна накнада не спада у дефиницију ауторских накнада из члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Споразума – посебно не у део дефиниције према којем се ауторским накнадама сматра накнада која се исплаћује за коришћење или право коришћења информација које имају индустријски, комерцијални или научни карактер (што подразумева, да се плаћање накнаде врши за пренос стручних знања или енг. know-how под којим се, уопштено говорећи, плаћање врши за обавештења која представљају јавно недоступне информације индустријске, комерцијалне или научне природе, које су резултат претходног искуства и које (информације) могу имати практичну примену у пословању привредних друштава, односно чијим откривањем се може остварити нека економска корист).

Насупрот наведеном концепту преноса стручних знања (енг. know-how), у конкретном случају плаћање се врши за трансакцију која кориснику (резидентном правном лицу) омогућава да (лакшим

и бржим) приступом преко интернета (електронским путем) преузме дигитални производ (јавно доступне информације са финансијског тржишта, над којима прималац накнаде, нерезидентно правно лице, нема право интелектуалне својине) за сопствену употребу, са напоменом да се плаћање (суштински) врши за стицање података (права) пренетих у облику дигиталног сигнала, а не за њихово коришћење или право коришћења (у ком случају би могло бити говора о ауторским накнадама).

Истовремено, односна накнада не може представљати ауторску накнаду ни по основу коришћења или права коришћења софтвера („EIKON“ сервиса) зато што се позивање на „EIKON“ сервис односи искључиво на вебсајт преко којег се приступа информацијама са финансијског тржишта (које ће, и даље, остати на том вебсајту) при чему корисник (резидентно правно лице) плаћање врши за приступ информацијама, а не за ауторско право на софтверу (коришћење софтвера) помоћу којег се информације преузимају.

С обзиром на изнето, у конкретном случају који се наводи у предметном захтеву, накнада коју резидентно правно лице исплаћује резиденту Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (новинској агенцији „Reuters Limited“ – која нема право интелектуалне својине над информацијама са финансијског тржишта које садржи „EIKON“ сервис) по основу коришћења „EIKON“ сервиса који омогућава приступ константно ажурираним информацијама које се односе на финансијско тржиште (при чему је реч о јавно доступним информацијама до којих би резидентно правно лице могло доћи и само – без плаћања било какве накнаде), сходно члану 7. (Добит од пословања) став 1. Споразума, има карактер добити од пословања која се опорезује само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске (ово из разлога јер

предметна добит није остварена преко сталне пословне јединице коју нерезидентно правно лице има у Републици Србији – у конкретном случају, у Републици Србији не постоји стална пословна јединица нерезидентног правног лица из Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске).

Међутим, како је у члану 1. Споразума (Лица на која се примењује Споразум) наведено да се Споразум примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања накнада од услуга/добити од пословања само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске), неопходно да нерезидентно правно лице из Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16) 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 (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Споразума) примениће се одредба члана 40. став 1. тач. 2) или 5) Закона (а не решење из Споразума).

Напомињемо да, у складу са одредбом члана 2. став 6. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит

по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Сл. гласник РС“, бр. 97/15 ... 14/16–исправка), исплатилац подноси пореску пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице порез плаћа у држави чији је резидент.

5. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице плаћа нерезидентним правним лицима из Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске и Републике Кипар по основу пружене услуге посредовања (а која се односи на проналажење купаца производа резидентног правног лица у иностранству)

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 430-00-803/2017-04 од 12.12.2017. год.)

Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/1,- 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.

Сходно одредбама закона који уређује облигационе односе, уговором о посредовању обавезује се посредник да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би с њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен.

Како произилази из садржине поднетог захтева, на основу закључених уговора, нерезидентна правна лица (из Уједињених

Арапских Емирата, Швајцарске и Кипра, у конкретном случају) пружају резидентном правном лицу услугу посредовања.

С тим у вези, у случају када нерезидентно правно лице оствари од резидентног правног лица приход по основу накнаде за услугу посредовања (у проналажењу купаца производа резидентног правног лица), тако остварен приход, према нашем мишљењу, предмет је опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Сагласно одредби члана 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 Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 3/13, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. августа 2013. године.

Уговор, у члану 7. (Добит од пословања) став 1. (између осталог), прописује да се добит предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Уједињених Арапских Емирата) опорезује само у тој држави, осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне пословне јединице, добит предузећа може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној пословној јединици.

Између Савета министара Србије и Црне Горе и Швајцарског савезног већа закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 11/05, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2007. године.

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

Уговор, у члану 7. (Добит од пословања) став 1. (између осталог), прописује да се добит предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Швајцарске) опорезује само у тој држави, осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне јединице, добит предузећа може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној јединици.

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 2/86, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1987. године.

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

Уговор, у члану 7. (Дохоци од пословања – по данашњој терминологији: Добит од пословања) став 1. (између осталог), прописује да се дохоци предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, предузећа Републике Кипар) опорезују само у тој држави, осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне

јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне пословне јединице, дохоци предузећа могу бити опорезовани у тој другој држави, али само до износа који се приписује тој сталној пословној јединици.

С тим у вези, сходно члану 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 7. (у Уговору са Кипром, тачка г)) Уговора, „изрази „предузеће државе уговорнице“ и „предузеће друге државе уговорнице“, означавају предузеће којим управља резидент (физичко или правно лице) државе уговорнице, односно предузеће којим управља резидент (физичко или правно лице) друге државе уговорнице“ (наведено решење је, у сваком конкретном Уговору, суштински исто, али другачије формулисано).

Наведени израз (предузеће) треба тумачити у складу са чланом 26. Бечке конвенције о уговорном праву („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори и споразуми“, бр. 30/72) који указује на чињеницу да је сваки уговор који је на снази обавезујући за уговорне стране и да оне га морају извршавати у доброј вери, односно у складу са њеним чланом 31. став 1. који гласи: „Уговор се мора добронамерно тумачити према уобичајеном смислу који се мора дати изразима у уговору у њиховом контексту и у светлости његовог предмета и његовог циља.“

Отуда се у уговорима о избегавању двоструког опорезивања под изразом „предузеће Републике Србије“ подразумевају привредна друштва и друга правна лица, укључујући и предузетнике.

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

С обзиром на изнето, наведене накнаде од услуга посредовања које од резидентног правног лица оствари нерезидентно правно лице из Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске и Републике Кипар, сходно решењима из члана 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора са Уједињеним Арапским Емиратима, Швајцарском и Републиком Кипар, за примаоца накнада имају карактер „Добити од пословања“ које се, сходно члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора, опорезују само у држави резидентности стварног власника накнада од услуга (само у Уједињеним Арапским Емиратима, Швајцарској или Републици Кипар).

Ово из разлога јер предметне накнаде од услуга (како се наводи) нису остварене преко сталне пословне јединице коју нерезидентни прималац накнада од услуга има у Републици Србији.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања накнада од услуга само у Уједињеним Арапским Емиратима, Швајцарској или Републици Кипар), неопходно да нерезидентно правно лице из Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске или Републике Кипар (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске или Републике Кипар). Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16) 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 (у конкретном случају, на обрасцу који прописују надлежни органи Уједињених Арапских Емирата, Швајцарске или Републике Кипар).

Уколико нису испуњени услови из претходних ставова овог мишљења (који се односе на примену решења из Уговора) примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 5) Закона (а не решење из Уговора).

Напомињемо да, у складу са одредбом члана 2. став 6. Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Сл. гласник РС“, бр. 97/15 ... 14/16–исправка), исплатилац подноси пореску пријаву и у случају када у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања нерезидентно правно лице порез плаћа у држави чији је резидент.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ДЕЦЕМБРУ 2017. ГОДИНЕ

ЗАКОНИ	
Закон о допуни Закона о буџету Републике Србије за 2017. годину	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о буџетском систему	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о буџету Републике Србије за 2018. годину	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додатну вредност	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о републичким административним таксама	Сл. гласник РС, бр. 113 од 17. децембра 2017. год.

Закон о изменама и допунама Закона о јавној својини	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о ограничавању располагања имовином у циљу спречавања тероризма	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о изменама и допунама Закона о регулисању јавног дуга Републике Србије по основу неисплаћене девизне штедње грађана положене код банака чије је седиште на територији Републике Србије и њиховим филијалама на територијама бивших република СФРЈ	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 113 од 17. децембра 2017. год.
Закон о потврђивању Споразума о зајму (Зајам за развојне политике у области управљања ризицима од елементарних непогода са опцијом одложеног повлачења средстава) између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој	<i>Сл. гласник РС – Међународни уговори</i> , бр. 12 од 19. децембра 2017. год.

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допунама Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 108 од 1. децембра 2017. год.
Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2018. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 109 од 5. децембра 2017. год.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа акциза	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 119 од 29. децембра 2017. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допунама Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 108 од 1. децембра 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о систему извршења буџета Републике Србије	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 110 од 6. децембра 2017. год.

Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину јавног објављивања финансијских извештаја и вођењу Регистра финансијских извештаја	<i>Сл. гласник РС</i> , бр.111 од 11. децембра 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 114 од 20. децембра 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 114 од 20. децембра 2017. год.
Правилник о измени Правилника о облику и садржини извештаја о пословању слободне зоне	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 117 од 27. децембра 2017. год.
Правилник о допуни Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 117 од 27. децембра 2017. год.
Правилник о Списку корисника јавних средстава	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 118 од 28. децембра 2017. год.
Правилник о изменама Правилника о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 119 од 29. децембра 2017. год.

ОДЛУКЕ	
Одлука о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2018. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 115 од 22. децембра 2017. год.
Одлука о изменама и допуни Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 115 од 22. децембра 2017. год.
ОСТАЛО	
Закључак о усвајању плана развоја Царинске службе Републике Србије за период 2017–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 108 од 1. децембра 2017. год.
Фискална стратегија за 2018. годину са пројекцијама за 2019. и 2020. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 112 од 15. децембра 2017. год.
Закључак о усвајању Акционог плана за спровођење Плана развоја царинске службе Републике Србије за период 2017–2020. године	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 116 од 24. децембра 2017. год.
Закључак о усвајању Акционог плана за спровођење Стратегије развоја јавних набавки у Републици Србији за 2018. годину	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 120 од 30. децембра 2017. год.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Горана Грозданић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992–. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132