



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



број 3  
март 2017.  
година LVII  
ISSN 0354 - 3242

---

**БИЛТЕН**  
**СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА**  
**ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА**

**Број 3**  
**март 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](http://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](mailto: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 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

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

---

---

**САДРЖАЈ**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

1. Порески третман преноса средстава која су акумулирана на рачуну члана фонда добровољног пензијског осигурања који је преминуо, а након његове смрти се преносе физичким лицима које је он претходно одредио изјавом датом приликом закључења уговора (његовом супружнику и његовој деци) ..... 13

2. Да ли постоји могућност изузећа од пореза за странце приликом куповине некретнина на територији Републике Србије? ..... 18

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман промета добара и услуга у случају реализације уговора код којег је једна од уговорних страна наручилац посла, а друга носилац конзорцијума ..... 23

2. Одређивање места промета услуга превоза добара које се пружају пореском обвезнику, од 1. априла 2017. године ..... 28

3. Одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава и других покретних ствари, од 1. априла 2017. године ..... 39

4. а) Шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, сматра добрима и услугама из области грађевинарства у случају постављања инсталација за противпожарни систем и опреме за тај систем, постављања инсталација за функционисање расхладних уређаја који чине расхладни систем, контроле система за аутоматску дојаву пожара у пословној згради и контроле рада расхладног система у пословној згради? ..... 52

---



---

б) Када је настала пореска обавеза и ко је порески дужник за промет у случају када је обвезник ПДВ – извођач радова испоставио привремену ситуацију обвезнику ПДВ – инвеститору, коју је надзорни орган оверио 13.7.2015. године?..... 53

5. Место промета услуга организације и контроле транспорта, логистике и осталих процеса у вези са тзв. кретањем робе које обвезник ПДВ пружа правним лицима са седиштем у иностранству закључно са 31. мартом 2017. године односно од 1. априла 2017. године..... 62

6. Порески третман промета услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања који врши обвезник ПДВ – привредно друштво ..... 66

7. Ко је порески дужник за промет који се односи на замену интерфонских позивних табли, интерфонских појачала и интерфонских слушалица, отклањање кварова на постојећим инсталацијама за видео надзор и браварске радове на постојећим вратима који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?... 68

8. Порески третман промета и увоза добра под називом „Intimo Help vaginalete“ ..... 72

9. Да ли обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. има право на одбитак претходног пореза у случају када набавља добра и услуге у циљу реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром, при чему средства за финансирање тих активности, названа капиталним субвенцијама, обезбеђује Град Београд? ..... 74

10. а) Порески третман новчаних средстава названих капиталним субвенцијама која Град Београд преноси обвезнику ПДВ – Дирекцији за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. на име реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром која је у власништву Града Београда ..... 77

---

---

б) Порески третман промета добара и услуга који Граду Београду врши обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. у оквиру реализације пројекта „Град Београд мост на Сави/Б и прилазни путеви“, финансираног средствима кредита Европске инвестиционе банке, у складу са уговором о финансирању пројекта између Европске инвестиционе банке и Града Београда.....78

11. Порески третман промета добара и услуга у оквиру реализације грађевинског пројекта „Нова зграда Амбасаде Немачке“ ..... 86

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Обрачунавање и плаћање пореза по одбитку на камату коју резидентно правно лице исплаћује свом повезаном правном лицу из иностранства (по основу зајма или кредита) односно на износ камате који би применом принципа „ван дохвата руке“ био обрачунат да зајам или кредит није добијен од повезаног лица ..... 99

2. Признавање отписа вредности појединачних потраживања на терет расхода банке по основу кредита одобреног неповезаном лицу ..... 101

3. Начин обрачуна амортизације сталних средстава за пореске сврхе у случају када је обвезник – стечајни дужник, сагласно прописима који уређују стечај, продат као правно лице, после чега је стечајни поступак обустављен, а у пословним књигама обвезника евидентирана процењена вредност сталне и обртне имовине ..... 103

4. Да ли обвезник над којим се спроводи поступак ликвидације може користити право на пренос губитака утврђених у пореском билансу на рачун добити из будућих обрачунских периода?..... 106

---

---

5. Да ли постоји обавеза подношења пореске пријаве правног лица које није основано ради остваривања добити? ..... 108

6. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице – банка плаћа нерезиденту за пројекат трансформације експозитура при чему нерезидентно правно лице треба да изврши: испитивање клијената, израду начелних концепата и израду коначног концепта, при чему нерезидент задржава сва права интелектуалне својине на материјалима на основу којих ће израдити концепт, док коначан концепт постаје власништво обвезника ..... 109

7. Да ли обвезник треба да искаже капитални добитак у пореском билансу за 2016. годину у случају када је у току 2015. године изградио непокретност коју је у пословним књигама евидентирао као непокретност намењену продаји, али је услед немогућности реализације намераване продаје ту непокретност издао у закуп и по том основу у току 2015. и 2016. године остварио приход, а затим предметну непокретност продао у 2016. години? ..... 110

8. Признавање расхода по основу дугорочних резервисања за трошкове у гарантном року ..... 112

9. Признавање расхода по основу исправке вредности односно отписа потраживања у пореском билансу обвезника ..... 115

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Основица пореза на пренос апсолутних права по основу продаје моторног возила ..... 117

2. Поступање надлежног органа јединице локалне самоуправе у случају када против правоснажног решења о утврђеном порезу на имовину порески обвезник уложи жалбу, наводећи да је за последњих пет година порез по том основу утврђен за погрешну површину непокретности, при чему је предметни порески обвезник решења уредно примао и вршио уплате по њима.... 118

---

---

3. Разврставање неизграђеног земљишта у одговарајућу групу за потребе утврђивања основице пореза на имовину, односно на основу којег документа се опредељује врста земљишта (нпр. плана генералне регулације, плана детаљне регулације, начина коришћења уписаног у катастру или фактичког коришћења као ораница), као и да ли обвезник који врши самоопорезивање има право да уложи жалбу против обрачунатог пореза (на пример, из разлога што су преко тог земљишта изграђени водови високонапонског далековода због чега је градња на њему „немогућа на преко 60% парцеле“)? ..... 120

4. Да ли се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, сушара за воће (шљиве) разврстава у пословне објекте и да ли за тај објекат обвезник – физичко лице (носилац или члан пољопривредног газдинства) које не води пословне књиге и није обвезник пореза на додату вредност, може остварити право на пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину? ..... 123

5. Да ли држављанин Републике Србије (са пребивалиштем и боравиштем на територији Републике Србије), који од држављанина и резидента Краљевине Шпаније прими новац са његовог рачуна у банци у Републици Србији на свој рачун у банци у Републици Србији, плаћа порез на поклон на то примање новца? ..... 126

6. Да ли је физичко лице – закупац стана обвезник пореза на имовину за стан који користи по основу уговора о закупу на неодређено време? ..... 129

#### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман прихода оствареног од продаје бесплатних акција стечених у поступку приватизације ..... 131

---

---

2. Порески третман накнаде трошкова превоза и смештаја које исплаћује хуманитарна организација физичким лицима која сарађују у радионицама организованим у хуманитарне сврхе и која нису у радном односу код исплатиоца .....	134
3. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу капиталног добитка од продаје непокретности – стана и гараже, у случају када је то физичко лице, као један од инвеститора (суинвеститор), у циљу изградње новог објекта уложило право коришћења на земљишту на којем је у његовом власништву био грађевински објекат који је срушен ради изградње новог грађевинског објекта .....	138
4. Порески третман накнаде по основу давања непокретности на коришћење коју оствари физичко лице у случају када физичко лице, које је члан привредног друштва у којем је засновало радни однос, том привредном друштву да у закуп део непокретности који у циљу обављања делатности привредног друштва буде коришћен као канцеларијски простор послодавца у коме запослени ради и остварује редовну зараду за свој рад .....	140
5. Плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу прихода који оствари „запослено лице (физичко лице – резидент Републике Србије) у Европској банци за обнову и развој у Србији, а у складу са чланом 53. Споразума о оснивању ЕВБРД“ .....	143
6. Годишњи порез на доходак грађана за 2016. годину .....	146
7. Порески третман примања оствареног по основу накнаде за рад лица у органима за спровођење избора.....	155

---

- 
8. Порески третман накнаде трошкова смештаја и исхране радника за рад и боравак терену ..... 158
  9. Порески третман накнаде трошкова превоза у месту боравка на службеном путовању у иностранство ..... 160
  10. Порески третман накнаде трошкова рекреације коју послодавац плаћа запосленима ..... 162

#### ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли порески обвезници који су до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) поднели захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, односно који су стекли право на одлагање плаћања дугованог пореза, као и порески обвезници којима је Пореска управа по службеној дужности поништила споразум, односно укинула решење о одлагању плаћања дугованог пореза сходно одредбама Закона о ПППА („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 112/15), имају право да поднесу захтев како би стекли право на плаћање дугованог пореза на рате? ..... 165
  2. Да ли улагањем у приступне саобраћајнице које представљају обавезу јединице локалне самоуправе, порески обвезник компензацијом по основу тих улагања може измирити своје друге доспеле пореске обавезе? ..... 171
  3. Обрачун и плаћање камате на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања ..... 174
  4. Докази који се могу употребити ради утврђивања чињеница од значаја за утврђивања набавне цене непокретности коју је обвезник сам изградио, за сврху утврђивања капиталног добитка ..... 176
-

---

## **ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ**

1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је члан привредног друштва у коме није засновао радни однос и није уписан у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање, а истовремено је у радном односу код другог послодавца? ..... 179

## **РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ**

1. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања таксе за јавну услугу коју пружа Републички геодетски завод за издавање података из катастра непокретности – катастарског плана у растерском (геореференцираном) облику? ..... 183

2. Висина конзуларне таксе коју би дипломатско-конзуларна представништва Републике Србије (ДКП РС) требало да наплаћују за послове солемнизације приватних исправа, као и за сачињавање јавнобележничких записа за држављане Републике Србије који бораве у иностранству ..... 184

3. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе за пријем у држављанство Републике Србије и за издавања нове личне карте, због материјалне ситуације? ..... 187

## **АКЦИЗЕ**

1. Да ли постоји обавеза плаћања акцизе на алкохолно пиће – вињак који се продаје у ринфузном стању? ..... 191

---

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице из Словачке Републике од резидентног правног лица у случају када резидентно правно лице врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу која, сходно уговору о заједничкој организацији уметничког програма у Републици, садржи и накнаду извођачу која није посебно исказана ..... 193
2. Порески третман накнаде по основу услуге коју је нерезидентно правно лице из Кине извршило резидентном обвезнику, а који плаћање по фактури издатој за предметну услугу врши на рачун нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (са Кајманских острва) чији је оснивач и једини власник правно лице из Кине ..... 195

## Ф И С К А Л Н Е К А С Е

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе који привредни субјект оствари продајом пакета услуга са припадајућим телекомуникационим уређајима (мобилним телефонима), а у оквиру области делатности 61 (Телекомуникације) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10)? ..... 199

## Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

### РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се удружење које је регистровано у регистру удружења за привредне регистре (односно у складу са тада важећем прописима у Министарству за мањинска и људска права), које се бави унапређењем правне теорије и правне праксе из области еколошког права, као непрофитно удружење које нема
-



---

регистровану привредну делатност, нема средства, никада није финансирано из јавних прихода, нити чланарином, нити других наменских средстава, нити је остварило промет средстава на рачунима током 2014. године, може сматрати другим правним лицем у смислу одредбе члана 2. тачка 2) Закона о рачуноводству, као и да ли се такво удружење може сматрати обвезником достављања изјаве о неактивности за пословну 2014. годину? .....201

2. Начин уништавања књиговодствене документације која је старија од 10 година .....203

3. Примена изабране рачуноводствене регулативе у континуитету сходно члану 21. став 3. и члану 22. став 3. Закона о рачуноводству .....204

#### **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у марту 2017. године .....207

---

---

## Ј А В Н И П Р И Х О Д И

### ПОРЕЗИ

**1. Порески третман преноса средстава која су акумулирана на рачуну члана фонда добровољног пензијског осигурања који је преминуо, а након његове смрти се преносе физичким лицима које је он претходно одредио изјавом датом приликом закључења уговора (његовом супружнику и његовој деци)**  
(*Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01031/2016-04 од 15.3.2017. год.*)

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

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

Одредбом члана 9. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02–др. закон, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ), којом су побројана изузимања из дохотка за опорезивање, није побројано изузимање из дохотка за опорезивање прихода које физичко лице оствари од лица у односу на које се налази

у првом наследном реду, остварено по основу уплата у добровољни пензијски фонд.

Одредбом члана 84. став 1. ЗПДГ прописано је да обвезник пореза на приходе од осигурања лица је физичко лице које оствари накнаду из осигурања лица.

Према одредби члана 14. став 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 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: ЗПИ), 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. тачка 2) ЗПИ прописано је да се поклоном, у смислу тог закона, не сматра 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.

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) ЗПИ).

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

Према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15), први наследни ред чине оставиоочеви потомци и његов брачни друг.

Према одредби члана 44. став 4. Закона о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима („Сл. гласник РС“, бр. 85/05 и 31/11, у даљем тексту: ЗОДПФ), средства на рачуну члана добровољног пензијског фонда не могу се пренети у корист трећег лица, осим у случају из члана 62. став 8. овог закона.

Одредбом члана 62. став 7. ЗОДПФ прописано је да се у случају смрти члана добровољног пензијског фонда, средства на његовом рачуну преносе лицу које је претходно одредио, а уколико није одредио такво лице или није познато или нема таквог лица, поступа се у складу са законом којим се регулише наслеђивање.

На остваривање права на пренос средстава лица којег је члан добровољног пензијског фонда претходно одредио сходно се примењују одредбе закона којим се уређује осигурање живота у корист трећих лица (члан 62. став 8. ЗОДПФ).

Имајући у виду наведене одредбе, сматрамо следеће:

*1. Са становишта пореза на доходак грађана*

У случају када фонд добровољног пензијског осигурања, у складу са Законом о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима, акумулирана средства на рачуну члана фонда који је преминуо, након његове смрти пренесе физичким лицима (у конкретном случају, његовом супружнику и деци) које је он, у складу са наведеним законом, претходно одредио изјавом датом приликом закључења уговора, сматрамо да то примање по својој природи не представља доходак физичког лица (наиме, не представља накнаду из осигурања лица, односно то давање физичком лицу не представља еквивалент за неки његов рад, односно противуслугу или противчинидбу за неку његову активност у корист члана фонда)

што значи да нема ни прихода физичког лица који би био предмет опорезивања порезом на доходак грађана.

## *2. Са становишта пореза на наслеђе и поклон*

Ако је члан добровољног пензијског фонда (у даљем тексту: члан фонда) за живота одредио да се у случају његове смрти акумулирана средства на његовом индивидуалном рачуну код добровољног пензијског фонда пренесу његовом супружнику и његовој деци (као лицима која се у односу на тог члана фонда налазе у првом наследном реду по законском реду наслеђивања) без обавезе противчинидбе од стране тих лица на име стицања средстава, због чега та средства нису ушла у састав заоставштине тог члана фонда и нису била предмет наслеђивања, а имајући у виду да та средства нису приход физичких лица која их на наведени начин остварују, а који се опорезује порезом на доходак грађана, нити су изузета из дохотка за опорезивање (чланом 9. ЗПДГ), тако остварена средства којих су се прихватила лица која се у односу на члана фонда налазе у првом наследном реду нису предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон ако је износ који је свако конкретно физичко лице без накнаде остварило од конкретног члана добровољног пензијског фонда (укључујући и поклон других ствари и права из члана 14. став 2. ЗПИ) у једној календарској години до 100.000 динара. Кад не постоји предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, пореска пријава за утврђивање пореза по том основу се не подноси.

Ако је износ који је свако конкретно физичко лице тј. супруга и свако дете члана фонда (као лице која се у односу на члана фонда налази у првом наследном реду) без накнаде остварило од конкретног члана фонда у једној календарској години (укључујући и поклон других ствари и права из члана 14. став 2. ЗПИ) преко 100.000 динара, пријем тих средстава јесте предмет опорезивања порезом на

наслеђе и поклон, али су наведена лица ослобођена плаћања пореза по том основу, у складу са чланом 21. став 1. тачка 1) ЗПИ. У овом случају за остварени поклон сваки поклонопримац, као обвезник пореза за наслеђе и поклон, дужан је да поднесе пореску пријаву на образцу ППИ-3. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење, кад су за то испуњени прописани услови, утврђује решењем пореског органа.

### *3. Са становишта пореског поступка*

Одредбом члана 3. 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, 15/16 108/16) прописано је да се, ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Према одредби члана 161. став 1. Закона о општем управном поступку („Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10), органи издају уверења, односно друге исправе (сертификате, потврде и др.) о чињеницама о којима воде службену евиденцију.

Према томе, на захтев нерезидентног лица надлежни порески орган, на основу утврђеног чињеничног стања, издаје потврду да је то лице по основу стицања акумулираних новчаних средстава са индивидуалног рачуна у Републици Србији преминулог члана добровољног пензијског фонда, измирило пореске обавезе према Републици Србији (ако су обавезе постојале и измирене), односно

да нема пореску обавезу по основу тог стицања према Републици Србији (ако то стицање није предмет опорезивања или ако је ослобођено плаћања пореза).

**2. Да ли постоји могућност изузећа од пореза за странце приликом куповине некретнина на територији Републике Србије?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00060/2017-04 од 2.3.2017. год.)

*1. Са становишта Закона о порезу на додату вредност*

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС2, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: ЗПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Правилника 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.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови



објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

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

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

2) од 1. јануара 2005. године.

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

У складу са наведеним, на први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који изврши обвезник ПДВ страном правном или физичком лицу, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом. Промет грађевинског објекта, односно економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који се не сматра првим преносом права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, не опорезује се ПДВ, осим у случају када се промет врши између обвезника ПДВ који су уговором на основу којег се врши промет тог добра предвидели да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, а уз услов да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

## *2. Са становишта Закона о порезима на имовину*

Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 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: ЗПИ), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог 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 25. став 1. ЗПИ прописано је да је обвезник пореза на пренос апсолутних права продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) ЗПИ.

Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон. Лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза (члан 42. ЗПИ).

Према томе, кад пренос уз накнаду права својине на непокретности по основу уговора о купопродаји подлеже плаћању пореза на додату вредност, тај пренос није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, независно од тога ко је купац непокретности (правно или физичко лице, односно резидент или нерезидент Републике).

Кад пренос уз накнаду права својине на непокретности, по основу уговора о купопродаји, не подлеже плаћању пореза на додату вредност, тај пренос је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, а обвезник пореза по том основу је продавац. Стога је продавац непокретности дужан да поднесе пореску пријаву и да плати порез по том основу.

Купац непокретности није порески обвезник, већ јемац за измирење пореске обавезе, и то: супсидијарни – ако уговором није преузео обавезу да измири порез по том основу, а солидарни – ако је уговором преузео обавезу да измири порез по том основу.

Купац као супсидијарни јемац је дужник другог реда, што значи да је дужан да измири обавезу по основу пореза на пренос апсолутних права само ако порески орган не успе да порез наплати од продавца (ни у редовној, ни у принудној наплати).

Купац као солидарни јемац је дужник истог реда са пореским обвезником. То значи да порески орган може, по свом избору, захтевати да пореску обавезу измири купац и без претходног покушаја да ту обавезу наплати од продавца.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

### **1. Порески третман промета добара и услуга у случају реализације уговора код којег је једна од уговорних страна наручилац посла, а друга носилац конзорцијума**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-55/2017-04 од 27.3.2017. год.)*

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

У случају када је уговором закљученим између наручиоца посла и обвезника ПДВ – носиоца конзорцијума (у даљем тексту: носилац конзорцијума) уговорено да ће испоруку добара, односно пружање услуга наручиоцу посла вршити искључиво носилац конзорцијума, а да ће остали чланови конзорцијума – обвезници ПДВ (у даљем тексту: остали чланови конзорцијума) вршити испоруку добара, односно пружање услуга носиоцу конзорцијума, носилац конзорцијума издаје рачун за промет добара, односно услуга који врши наручиоцу посла, а има право да ПДВ обрачунат

за промет који су му извршили, односно који треба да му изврше остали чланови конзорцијума, одбије као претходни порез у складу са Законом.

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

Чињеница да носилац конзорцијума, у оба случаја, наплаћује укупну накнаду за уговорени посао нема утицај на обавезу издавања рачуна прописану Законом, већ има утицај на одређивање основице за обрачунавање ПДВ носиоца конзорцијума. Наиме, основицу за обрачунавање ПДВ за опорезиви промет добара и услуга чини износ накнаде који обвезник ПДВ прима или треба да прими од наручиоца посла или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, без ПДВ. Према томе, у случају када промет добара, односно услуга наручиоцу посла врши само носилац конзорцијума, док остали чланови конзорцијума врше промет добара, односно услуга носиоцу конзорцијума, основицу за обрачунавање ПДВ за промет добара, односно услуга носиоца конзорцијума чини укупан износ накнаде који носилац конзорцијума прима или треба да прими од наручиоца посла или трећег лица, без ПДВ. Међутим, када промет добара, односно услуга наручиоцу посла врше сви чланови конзорцијума (носилац и остали чланови конзорцијума), при чему накнаду за промет свих чланова конзорцијума наплаћује искључиво носилац конзорцијума, основица за обрачунавање ПДВ за промет добара, односно услуга носиоца конзорцијума не садржи износе које носилац конзорцијума наплаћује у име и за рачун чланова конзорцијума, ако те износе преноси члановима конзорцијума у чије име и за чији рачун је извршио наплату. У овом случају, у рачуну који издаје носилац конзорцијума наручиоцу посла исказују

се и подаци о износу новчаних средстава која носилац конзорцијума наплаћује у име и за рачун осталих чланова конзорцијума.

\*\*\*

Одредбама члана 3. 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, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона.

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

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

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

У складу са одредбом члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга,

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

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

1) који је опорезив ПДВ;

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

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

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

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

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

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

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

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

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

2) из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

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

Сагласно одредбама става 4. истог члана Закона, рачун нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;
- 8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;
- 9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ;
- 10) напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

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

Одредбом члана 6. став 1. тачка 1) Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код



којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15) прописано је да обвезник ПДВ који врши опорезиви промет добара и услуга за који је порески дужник у складу са Законом, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 9) и 10) Закона – ако за тај промет не примењује систем наплате.

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

## **2. Одређивање места промета услуга превоза добара које се пружају пореском обвезнику, од 1. априла 2017. године**

*(Објашњење Министарства финансија, бр. 011-00-225/2017-04 од 24.3.2017. год.)*

### *1. Увод*

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). У складу са наведеним правилима, место промета услуга превоза добара одређује се у зависности од тога да ли се услуга пружа пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник.

**НАПОМЕНА:** Лицом које врши услуге превоза добара сматра се лице које фактички врши превоз добара, као и свако друго лице које се обавезало да ће извршити превоз добара.

## *2. Одређивање пореског обвезника*

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

Одредбама члана 12. став 2. Закона прописано је да 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.

Сагласно одредбама члана 12. став 3. Закона, када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања 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.

## *3. Место промета услуга превоза добара*

Место промета великог броја услуга одређује се у складу са општим правилима прописаним одредбама члана 12. ст. 4. и 5. Закона, док су за одређивање места промета одређених услуга (наведених у Закону) прописани изузеци од примене општих правила. С обзиром на то да за промет услуга превоза добара које се пружају пореском обвезнику није прописан изузетак од примене општег правила

из члана 12. став 4. Закона, местом промета предметних услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона, 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.

#### *4. Услуге превоза добара које нису предмет опорезивања ПДВ*

Ако прималац услуга превоза добара има седиште, сталну пословну јединицу којој се врши промет услуга (а која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште), пребивалиште или боравиште у иностранству, односно ван Републике Србије, место промета услуга је у иностранству, односно ван Републике Србије, што значи да те услуге нису предмет опорезивања ПДВ.

Када предметне услуге врши обвезник ПДВ, пружалац услуга – обвезник ПДВ дужан је изда рачун у складу са Законом и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник о рачунима). Наиме, у рачуну за услуге превоза добара за које се сматра да су извршене у иностранству, обвезник ПДВ издаје рачун у којем наводи назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна, место и датум издавања и редни број рачуна, назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна (при чему податак о ПИБ-у страног лица није обавезан, али се препоручује), врсту и обим услуга, датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања, укупан износ накнаде за извршени промет услуга и напомену о одредби Закона на основу које није обрачунао ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунао у складу са чланом 12. став 4. Закона“.

Податак о накнади за промет услуга превоза добара за које се сматра да су извршене у иностранству не исказује се у пореској

пријави (Образац ПППДВ), али је обвезник ПДВ – пружалац услуга дужан да у својој евиденцији обезбеди податке о том промету у складу са Законом и Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 120/12).

**НАПОМЕНА:** За необрачунавање ПДВ по основу пружања услуга превоза добара које нису предмет опорезивања ПДВ, није потребно испунити услове који су прописани за остваривање пореског ослобођења за услуге превоза добара које су предмет опорезивања ПДВ.

*5. Услуге превоза добара које су предмет опорезивања ПДВ и порески третман тих услуга*

Ако прималац услуга превоза добара има седиште, сталну пословну јединицу којој се врши промет услуга, пребивалиште или боравиште у Републици Србији, место промета услуга је у Републици Србији, што значи да је реч о услугама које су предмет опорезивања ПДВ, за који се одређује порески третман.

На накнаду, без ПДВ, за промет наведених услуга превоза добара, ПДВ се обрачунава по пореској стопи од 20% и плаћа у складу са Законом, осим у случају када је реч о услугама превоза добара за које је Законом прописано пореско ослобођење (нпр. услуге превоза у вези са увозом, извозом, транзитом и привременим увозом добара).

Наиме, одредбама члана 24. став 1. тач. 1) и 8) Закона прописано је, између осталог, пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на превозне услуге које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици из члана 19. став 2. овог закона (основица за увоз добара), као и на превозне услуге које су у вези са извозом, транзитом и привременим увозом добара. Пореско ослобођење за промет предметних услуга може се остварити ако су испуњени

услови прописани Правилником 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 о пореским ослобођењима).

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о пореским ослобођењима, 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 Правилника о пореским ослобођењима, 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.

Уslugом превоза која је повезана са увозом добара из члана 24. став 1. тачка 1) Закона, која се пружа 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, при чему се у рачуну за предметну услугу исказује податак о укупном износу накнаде за ту услугу (члан 2. став 4. тачка 1) и став 5. Правилника о пореским ослобођењима).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета превозних услуга које су повезане са увозом добара, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом (члан 2. став 7. Правилника о пореским ослобођењима).

Одредбом члана 14. став 1. Правилника о пореским ослобођењима прописано је да пореско ослобођење из члана 24.

став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са извозом добара, обвезник може да оствари ако поседује:

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.

Изузетно од става 1. овог члана, а у складу са ставом 3. истог члана Правилника о пореским ослобођењима, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са извозом добара, од места утовара до места претовара која се налазе на територији Републике Србије, обвезник може да оствари ако поседује:

1) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом;

2) царинску декларацију за поступак транзита.

Услугом превоза која је у вези са извозом добара из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, а која се пружа пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара од места утовара у Републици Србији до одредишта ван Републике Србије, при чему се у рачуну који се издаје за предметну услугу исказује податак о укупном износу накнаде за ту услугу (члан 14. став 4. тачка 1) и став 5. Правилника о пореским ослобођењима).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета превозних услуга које су у вези са извозом добара, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансом плаћању, издат у складу са Законом (члан 14. став 6. Правилника о пореским ослобођењима).

Одредбом члана 15. став 1. Правилника о пореским ослобођењима прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са транзитом добара, обвезник може да оствари ако поседује:

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.

Сагласно ставу 3. истог члана Правилника о пореским ослобођењима, изузетно, ако се транзит добара врши далеководима, цевоводима или на сличан начин, пореско ослобођење обвезник може да оствари ако поседује:

1) рачун или други документ који служи као рачун, издат у складу са Законом;

2) потврду надлежног царинског органа о извршеном транзиту добара

Услугом превоза која је у вези са транзитом добара из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, а која се пружа пореском обвезнику у смислу члана 12. Закона, сматра се услуга превоза добара преко територије Републике Србије, од места утовара до места истовара која се налазе ван Републике Србије, при чему се у рачуну који се издаје за предметну услугу исказује податак о укупном износу накнаде за ту услугу (члан 15. став 4. тачка 1) и став 5. Правилника о пореским ослобођењима).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета превозних услуга које су у вези са транзитом добара, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом (члан 15. став 6. Правилника о пореским ослобођењима).

Одредбом члана 16. став 1. Правилника о пореским ослобођењима прописано је да пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, за превозне услуге које су у вези са привременим увозом добара, обвезник може да оствари ако поседује:

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.

Сагласно ставу 3. истог члана Правилника о пореским ослобођењима, услугом превоза која је у вези са привременим

увозом добара из члана 24. став 1. тачка 8) Закона, а која се пружа 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, при чему се у рачуну који се издаје за предметну услугу исказује податак о укупном износу накнаде за ту услугу (члан 16. став 3. тачка 1) и став 4. Правилника о пореским ослобођењима).

Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета превозних услуга које су у вези са привременим увозом добара, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом (члан 16. став 5. Правилника о пореским ослобођењима).

*6. Примери за одређивање места промета услуге превоза добара који врши обвезник ПДВ*

1) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара од Београда до Краљева пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%.

2) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара од Београда до Краљева пореском обвезнику који има седиште у Паризу.

Место промета услуге је Париз. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

3) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза која је повезана са увозом добара од Париза до Београда пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге ослобођен је ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, ако је вредност те услуге садржана у основици за обрачунавање ПДВ за увоз добара и уз поседовање доказа прописаних Правилником о пореским ослобођењима.



4) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза која је повезана са увозом добара од Париза до Београда пореском обвезнику који има седиште у Риму.

Место промета услуге је Рим. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

5) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза у вези са извозом добара од Београда до Париза пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге ослобођен је ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, ако обвезник ПДВ поседује доказе прописане Правилником о пореским ослобођењима.

6) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза у вези са извозом добара од Београда до Париза пореском обвезнику који има седиште у Паризу.

Место промета услуге је Париз. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

7) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара од Париза до Барселоне пореском обвезнику који има седиште у Београду.

Место промета услуге је Београд. Промет услуге опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%.

8) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара од Париза до Барселоне пореском обвезнику који има седиште у Риму.

Место промета услуге је Рим. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

9) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара у вези са транзитом пореском обвезнику који има седиште у Београду, од Љубљане до Атине, преко територије Републике Србије.

Место промета услуге је Београд. Промет услуге ослобођен је ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, ако обвезник ПДВ поседује доказе прописане Правилником о пореским ослобођењима.

10) Обвезник ПДВ пружа услугу превоза добара у вези са транзитом пореском обвезнику који има седиште у Атини, а који је истовремено обвезник ПДВ у Републици Србији, од Љубљане до Атине, преко територије Републике Србије.

Место промета услуге је Атина. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

*7. Примери за одређивање места промета услуге превоза добара који врши страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом*

1) Страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом (у даљем тексту: страном лице) пружа услугу превоза добара од Београда до Краљева пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%. Порески дужник за предметни промет је порески обвезник – прималац услуге.

2) Страном лице пружа услугу превоза добара од Београда до Краљева пореском обвезнику који има седиште у Паризу.

Место промета услуге је Париз. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

3) Страном лице пружа услугу превоза која је повезана са увозом добара од Париза до Београда пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге ослобођен је ПДВ, ако је вредност те услуге садржана у основици за

обрачунавање ПДВ за увоз добара и ако прималац услуге поседује доказе прописане Правилником о пореским ослобођењима.

4) Страно лице пружа услугу превоза која је повезана са увозом добара од Париза до Београда пореском обвезнику који има седиште у Риму.

Место промета услуге је Рим. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

5) Страно лице пружа услугу превоза у вези са извозом добара од Београда до Париза пореском обвезнику који има седиште у Новом Саду.

Место промета услуге је Нови Сад. Промет услуге ослобођен је ПДВ, ако прималац услуге поседује доказе прописане Правилником о пореским ослобођењима.

6) Страно лице пружа услугу превоза у вези са извозом добара од Београда до Париза пореском обвезнику који има седиште у Паризу.

Место промета услуге је Париз. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

7) Страно лице пружа услугу превоза добара од Париза до Барселоне пореском обвезнику који има седиште у Београду.

Место промета услуге је Београд. Промет услуге опорезује се ПДВ по пореској стопи од 20%. Порески дужник за предметни промет је порески обвезник – прималац услуге.

8) Страно лице пружа услугу превоза добара од Париза до Барселоне пореском обвезнику који има седиште у Риму.

Место промета услуге је Рим. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

9) Страно лице пружа услугу превоза која је повезана са транзитом добара од Минхена до Истанбула, преко територије Републике Србије, пореском обвезнику који има седиште у Чачку.

Место промета услуге је Чачак. Промет услуге ослобођен је ПДВ, ако прималац услуге поседује доказе прописане Правилником о пореским ослобођењима.

10) Страно лице пружа услугу превоза која је повезана са транзитом добара од Минхена до Истанбула, преко територије Републике Србије, пореском обвезнику који има седиште у Минхену.

Место промета услуге је Минхен. Промет услуге није предмет опорезивања ПДВ.

**НАПОМЕНА:** У случају када услугу превоза добара пружа нерезидентно правно лице (страно лице или обвезник ПДВ у Републици Србији) правном лицу, односно предузетнику из Републике Србије, исплатилац прихода дужан је да по основу пружања услуге превоза добара, у делу који је фактички извршен на територији Републике Србије, обрачуна, обустави и плати порез по одбитку у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица, односно законом којим се уређује порез на доходак грађана.

### **3. Одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава и других покретних ствари, од 1. априла 2017. године**

(Објашњење Министарства финансија, бр. 011-00-240/2017-04 од 24.3.2017. год.)

#### **1. Увод**

Од 1. априла 2017. године примењују се нова правила за одређивање места промета услуга, која су прописана одредбама

члана 12. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон). У складу са наведеним правилима, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуга пружа пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник.

*2. Одређивање пореског обвезника коме се пружа услуга у циљу утврђивања места промета услуга изнајмљивања превозних средстава и других покретних ствари*

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

Одредбама члана 12. став 2. Закона прописано је да 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.

Сагласно одредбама члана 12. став 3. Закона, када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања 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.

НАПОМЕНА: Порески обвезник из члана 12. ст. 2. и 3. Закона не мора истовремено да буде и обвезник ПДВ. Наиме, поједина лица која, по природи ствари, нису обвезници ПДВ (с обзиром да не обављају делатност у циљу остваривања прихода), примера ради хуманитарне организације, сматрају се пореским обвезницима из члана 12. ст. 2. и 3. Закона.

*3. Одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава и других покретних ствари – примена општег правила и изузетака*

Место промета великог броја услуга одређује се у складу са општим правилима прописаним одредбама члана 12. ст. 4. и 5. Закона, док су за одређивање места промета одређених услуга (наведених у Закону) прописани изузеци од примене општих правила. С тим у вези, изузеци од примене општих правила, а који се односе на услуге изнајмљивања превозних средстава и других покретних ствари, прописани су одредбама члана 12. став 6. тач. 5) и 6) и тачка 7) подтачка (8) Закона, и то за услуге:

1) изнајмљивања превозних средстава на краћи временски период, независно од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник, у смислу да се местом промета тих услуга сматра место у којем се превозно средство стварно ставља на коришћење примаоцу услуге (члан 12. став 6. тачка 5) Закона);

2) изнајмљивања превозних средстава на временски период који се не сматра краћим временским периодом у смислу Закона, које се пружају лицу које није порески обвезник, у смислу да се местом промета тих услуга сматра место у којем то лице има седиште, пребивалиште или боравиште (члан 12. став 6. тачка 6) Закона);

3) изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава, које се пружају лицу које није порески обвезник, у

смислу да се местом промета тих услуга сматра место седишта, пребивалишта или боравишта примаоца услуга (члан 12. став 6. тачка 7) подтачка (8) Закона).

За одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава на временски период који се не сматра краћим временским периодом у смислу Закона и услуга изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава, које се пружају пореском обвезнику, примењује се опште правило прописано чланом 12. став 4. Закона.

**НАПОМЕНА:** У циљу адекватне примене наведених законских одредаба, неопходно је утврдити да ли је у конкретном случају реч о изнајмљивању добара која се сматрају превозним средствима и с тим у вези да ли се превозна средства изнајмљују на краћи временски период или на временски период који се не сматра краћим временским периодом у смислу Закона, или је реч о изнајмљивању покретних ствари која се не сматрају превозним средствима у смислу Закона.

### *3.1. Превозна средства*

Правилником о утврђивању превозних средстава за сврху одређивања места промета услуга изнајмљивања тих средстава, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 21/17, у даљем тексту: Правилник), чланом 2. став 1. прописано је да се превозним средствима, у смислу члана 12. став 6. тач. 5), 6) и тачка 7) подтачка (8) Закона, сматрају возила и друга добра намењена превозу лица или ствари, са или без мотора.

Према ставу 2. истог члана Правилника, превозним средствима из става 1. овог члана сматрају се нарочито:

1) друмска возила, и то: аутобус, минибус, камион, возило за комбиновани превоз лица и ствари, путнички аутомобил,

мопед, мотоцикл, трицикл, четвороцикл, бицикл, камп кућица и камп приколица;

2) приколице и полуприколице;

3) железнички вагони;

4) пловила, и то: брод, јахта, чамац, баржа и скела;

5) ваздухоплови, и то: авион, хеликоптер и једрилица, укључујући параглајдер и балон;

6) возила посебно намењена превозу болесних и повређених лица;

7) трактори и мотокултиватори;

8) инвалидска колица.

Возила која нису намењена превозу лица или ствари (нпр. железничко вучно возило, брод тегљач, брод потискивач, покретни кран, виљушкар, багер, комбајн, тркачки аутомобили и др.), као и контејнери, палете и сл. не сматрају се превозним средствима из става 1. овог члана (став 3. члана 2. Правилника).

Сагласно наведеном, превозним средствима сматрају се добра наведена у члану 2. став 2. Правилника и друга добра која су намењена превозу лица или ствари, са или без мотора, док се покретним стварима, која се не сматрају превозним средствима, сматрају сва возила и друга добра, која нису намењена превозу лица или ствари.

### *3.2. Краћи временски период*

Краћим временским периодом из става 6. тачка 5) овог члана сматра се непрекидни временски период који није дужи од 30 дана, а ако се ради о пловилама од 90 дана (члан 12. став 8. Закона).

### *3.3. Примери за одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава на краћи временски период*



*(члан 12. став 6. тачка 5) Закона – независно од тога да ли се услуга пружа пореском обвезнику или лицу које није порески обвезник)*

1) Обвезник ПДВ изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Крагујевцу, на период од 30 дана.

Место промета услуге је Будимпешта. По овом основу обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

2) Обвезник ПДВ изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Барселони, на период од 30 дана.

Место промета услуге је Будимпешта. По овом основу обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

3) Обвезник ПДВ изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем у Нишу, на период од 21 дан.

Место промета услуге је Суботица. По овом основу обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

4) Обвезник ПДВ изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем у Софији, на период од 21 дан.

Место промета услуге је Суботица. По овом основу обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

5) Обвезник ПДВ изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, на период од 3 дана.

Место промета услуге је Подгорица. По овом основу обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

6) Обвезник ПДВ изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са боравиштем у Бечу, на период од 3 дана.

Место промета услуге је Подгорица. По овом основу обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

7) Обвезник ПДВ изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, на период од 5 дана.

Место промета услуге је Београд. По овом основу обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

8) Обвезник ПДВ изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Бечу, на период од 5 дана.

Место промета услуге је Београд. По овом основу обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

9) Обвезник ПДВ изнајмљује јахту, која се физички налази у Ници, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Новом Саду, на период од 75 дана.

Место промета услуге је Ница. По овом основу обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

10) Страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са Законом (у даљем тексту: страно лице) изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Крагујевцу, на период од 30 дана.

Место промета услуге је Будимпешта. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Крагујевцу није порески дужник, тј. нема обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

11) Страно лице изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем из Ниша, на период од 21 дан.

Место промета услуге је Суботица. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Нишу има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

12) Страно лице изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, на период од 3 дана.

Место промета услуге је Подгорица. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – лице које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, није порески дужник, тј. нема обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

13) Страно лице изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, на период од 5 дана.

Место промета услуге је Београд. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – лице које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

14) Страно лице изнајмљује јахту, која се физички налази у Ници, лицу које је порески обвезник са седиштем у Новом Саду, на период од 90 дана.

Место промета услуге је Ница. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Новом Саду није порески дужник, тј. нема обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

3.4. *Примери за одређивање места промета услуга изнајмљивања превозних средстава на временски период који се не*

*сматра краћим временским периодом у складу са Законом (члан 12. став 4. Закона – када се услуга пружа пореском обвезнику, односно члан 12. став 6. тачка б) Закона – када се услуга пружа лицу које није порески обвезник)*

1) Обвезник ПДВ изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Крагујевцу, на период од 45 дана.

Место промета услуге је Крагујевац. По основу промета предметне услуге, обвезник ПДВ има обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

2) Обвезник ПДВ изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Барселони, на период од 45 дана.

Место промета услуге је Барселона. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

3) Обвезник ПДВ изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем у Нишу, на период од 60 дана.

Место промета услуге је Ниш. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

4) Обвезник ПДВ изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем у Бања Луци, на период од 60 дана.

Место промета услуге је Бања Лука. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

5) Обвезник ПДВ изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, на период од 32 дана.

Место промета услуге је Ужице. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

6) Обвезник ПДВ изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са боравиштем у Бечу, на период од 32 дана.

Место промета услуге је Беч. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

7) Обвезник ПДВ изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, на период од 120 дана.

Место промета услуге је Ниш. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

8) Обвезник ПДВ изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Бечу, на период од 120 дана.

Место промета услуге је Беч. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

9) Обвезник ПДВ изнајмљује јахту, која се физички налази у Ници, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Београду, на период од 95 дана.

Место промета услуге је Београд. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ обрачунава и плаћа ПДВ.

10) Страно лице изнајмљује камион, који се физички налази у Будимпешти, пореском обвезнику са седиштем у Крагујевцу, на период од 50 дана.

Место промета услуге је Крагујевац. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем

у Крагујевцу има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

11) Страно лице изнајмљује аутобус, који се физички налази у Суботици, пореском обвезнику са седиштем у Нишу, на период од 45 дана.

Место промета услуге је Ниш. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Нишу има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

12) Страно лице изнајмљује путнички аутомобил, који се физички налази у Подгорици, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, на период од 35 дана.

Место промета услуге је Ужице. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – лице које није порески обвезник, са пребивалиштем у Ужицу, има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

13) Страно лице изнајмљује четвороцикл, који се физички налази у Београду, лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, на период од 60 дана.

Место промета услуге је Ниш. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – лице које није порески обвезник, са пребивалиштем у Нишу, има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

14) Страно лице изнајмљује јахту, која се физички налази у Ници, лицу које је порески обвезник са седиштем у Новом Саду, на период од 120 дана.

Место промета услуге је Нови Сад. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем

у Новом Саду има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

*3.5. Примери за одређивање места промета услуга изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава (члан 12. став 4. Закона – када се услуга пружа пореском обвезнику, односно члан 12. став 6. тачка 7) подтачка (8) Закона – када се услуга пружа лицу које није порески обвезник)*

1) Обвезник ПДВ изнајмљује грађевинску машину пореском обвезнику са седиштем у Београду.

Место промета услуге је Београд. По основу промета предметне услуге, обвезник ПДВ има обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

2) Обвезник ПДВ изнајмљује контејнер пореском обвезнику са седиштем у Скопљу.

Место промета услуге је Скопље. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

3) Обвезник ПДВ изнајмљује компјутерску опрему представништву страног правног лица које се налази у Београду. Реч је о представништву које се не сматра сталном пословном јединицом из члана 8. став 5. Закона, али се сматра сталном пословном јединицом из члана 12. Закона.

Место промета услуге је Београд. По основу промета предметне услуге, обвезник ПДВ има обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

4) Обвезник ПДВ изнајмљује хаљину физичком лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Крушевцу.

Место промета услуге је Крушевац. По основу промета предметне услуге, обвезник ПДВ има обавезу да обрачуна и плати ПДВ.

5) Обвезник ПДВ изнајмљује видео-бим лицу које није порески обвезник са седиштем у Сарајеву.

Место промета услуге је Сарајево. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

6) Обвезник ПДВ изнајмљује намештај – столове и столице физичком лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Сегедину.

Место промета услуге је Сегедин. По основу промета предметне услуге обвезник ПДВ не обрачунава и не плаћа ПДВ.

7) Страно лице изнајмљује брод ледоломац пореском обвезнику са седиштем у Београду.

Место промета услуге је Београд. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Београду има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

8) Страно лице изнајмљује комбајн пореском обвезнику са седиштем у Вршцу.

Место промета услуге је Вршац. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Вршцу има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

9) Страно лице изнајмљује багер огранку у Москви пореског обвезника са седиштем у Краљеву.

Место промета услуге је Москва. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – порески обвезник са седиштем у Краљеву није порески дужник, тј. нема обавезу да обрачуна и плати ПДВ.



10) Страно лице изнајмљује планинарску опрему физичком лицу које није порески обвезник, са пребивалиштем у Зајечару,

Место промета услуге је Зајечар. По основу промета предметне услуге, прималац услуге – лице које није порески обвезник, са пребивалиштем у Зајечару, има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

#### НАПОМЕНЕ:

1. У случају када предметне услуге пружа нерезидентно правно лице (страно лице или обвезник ПДВ у Републици Србији) правном лицу, односно предузетнику из Републике Србије, исплатилац прихода дужан је да по основу тих услуга обрачуна, обустави и плати порез по одбитку у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица, односно законом којим се уређује порез на доходак грађана.

2. По основу поступака привременог увоза превозних средстава или других покретних ствари одобрених од 1. априла 2017. године, односно пре 1. априла 2017. године, на основу уговора чији су предмет услуге изнајмљивања тих добара, а за које је место промета, у складу са чланом 12. Закона, у Републици Србији, надлежни царински орган, почев од 1. априла 2017. године, не обрачунава и не наплаћује ПДВ, већ ПДВ обрачунава и плаћа порески дужник у складу са Законом. Наиме, ако промет наведених услуга врши обвезник ПДВ (домаћи или страни), порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ – пружалац услуга у складу са чланом 10. став 1. тачка 1) Закона, а ако промет услуга врши страно лице, порески дужник је прималац услуга у складу са чланом 10. став 1. тачка 3) Закона.

**4. а) Шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, сматра добрима и услугама из области грађевинарства у случају постављања инсталација за противпожарни систем и опреме за тај систем, постављања инсталација за**

**функционисање расхладних уређаја који чине расхладни систем, контроле система за аутоматску дојаву пожара у пословној згради и контроле рада расхладног система у пословној згради?**

**б) Када је настала пореска обавеза и ко је порески дужник за промет у случају када је обвезник ПДВ – извођач радова испоставио привремену ситуацију обвезнику ПДВ – инвеститору, коју је надзорни орган оверио 13.7.2015. године? (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1221/2016-04 од 16.3.2017. год.)**

а) 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 о ПДВ), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 86/15, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

С тим у вези, добрима из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ сматра се:

– постављање (испука са монтажом, односно уградњом) инсталација за систем техничке заштите за чије је функционисање потребна искључиво електрична инсталација – противпожарни систем и опреме за тај систем (од материјала испоручиоца), као активност из групе 43.21 – Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника;

– постављање (испорука са монтажом, односно уградњом) инсталација за функционисање расхладних уређаја који чине расхладни систем (од материјала испоручиоца), као активност из групе 43.22 – Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 12) Правилника.

Услугама из области грађевинарства у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ не сматра се:

– контрола система за аутоматску дојаву пожара у пословној згради која подразумева проверу контролне књиге, преглед и испитивање резервног напајања, проверу и испитивање индикатора сметњи, проверу рада индикатора и управљачких елемената, преглед и испитивање елемената за узбуђивање, проверу и испитивање линија дојавних елемената, као и проверу и испитивање инсталација;

– контрола рада расхладног система у пословној згради, односно система за омекшавање воде за надокнаду губитака у отвореном расхладном систему (аналитичко праћење параметара портабл лабораторијом – узорковање воде и испитивање хемијског састава, снимање стања и давање препорука уз подешавања рада дозирне пумпе, испитивање рада постројења, обука оперативног особља, давање препорука за оптимизацију рада постројења).

Порески дужник за промет наведених услуга је обвезник ПДВ – пружалац услуга.

\*\*\*

Одредбама члана 3. Закона о ПДВ 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 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.

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 о ПДВ).

Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 5. став 1. Закона о ПДВ, 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 о ПДВ).

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 3) Закона о ПДВ 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 одредбама 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 о ПДВ, 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 о ПДВ, врши промет добара из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (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 о ПДВ, врши промет услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

б) У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон и 142/14, у даљем тексту: Закон), који се примењивао закључно са 14.10.2015. године, пореска обавеза, тј. обавеза да се за опорезиви промет добара и услуга из области грађевинарства обрачуна ПДВ, настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи, и то: промет добара и услуга или наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре извршеног промета добара и услуга. Код реализације уговора о грађењу којим је уговорено испостављање ситуација, када обвезник ПДВ – извођач радова у току изградње грађевинског објекта испостави привремену ситуацију обвезнику ПДВ – инвеститору, сматра се да је даном овере привремене ситуације од стране надзорног органа извршена делимична испорука грађевинског објекта (у случају када извођач радова врши изградњу грађевинског објекта од свог материјала), односно делимична грађевинска услуга (у случају када извођач радова врши изградњу грађевинског објекта од материјала наручиоца, тј. инвеститора). Даном овере коначне ситуације од стране надзорног органа извршена је испорука грађевинског објекта, односно промет грађевинске услуге. С тим у вези, а у конкретном случају, ако је обвезник ПДВ – извођач радова испоставио привремену ситуацију обвезнику ПДВ – инвеститору, коју је надзорни орган оверио 13.7.2015. године, обавеза обрачунавања ПДВ по том основу (под претпоставком да пре овог датума није било и авансног плаћања) настала је 13.7.2015. године. С тим у вези напомињемо, с обзиром на то да се настанак обавезе обрачунавања ПДВ уређује искључиво Законом, исказивање прихода у пословним књигама обвезника ПДВ према прописима којима се уређује рачуноводство, нема утицај на одређивање дана настанка обавезе за обрачунавање ПДВ.

Независно од наведеног, а у циљу јасног опредељивања обвезника ПДВ – пореског дужника за предметни промет, указујемо да је одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона, која се примењивала закључно са 14.10.2015. године (укључујући и примену после тог датума за опорезиве промете наведене у одредби члана 34. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност „Сл. гласник РС“, бр. 83/15), прописано да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

\*\*\*

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

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

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

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

Према одредби става 3. тачка 3) истог члана Закона, прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара

произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца.

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

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

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09 ... 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

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

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

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

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



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

Према одредби члана 149. Закона о планирању и изградњи, пре почетка грађења инвеститор обезбеђује: обележавање грађевинске парцеле, регулационих, нивелационих и грађевинских линија, у складу са прописима којима је уређено извођење геодетских радова; обележавање градилишта одговарајућом таблом, која садржи: податке о објекту који се гради, инвеститору, одговорном пројектанту, број грађевинске дозволе, извођачу радова, почетку грађења и року завршетка изградње.

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

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

У складу са одредбама члана 153. ст. 1. и 2. Закона о планирању и изградњи, инвеститор обезбеђује стручни надзор у току грађења објекта, односно извођења радова за које је издата грађевинска дозвола, који обухвата: контролу да ли се грађење врши према грађевинској дозволи, односно према техничкој документацији по којој је издата грађевинска дозвола; контролу и проверу квалитета извођења свих врста радова и примену

прописа, стандарда и техничких норматива, укључујући стандарде приступачности; контролу и оверу количина изведених радова; проверу да ли постоје докази о квалитету материјала, опреме и инсталација који се уграђују; давање упутстава извођачу радова; сарадњу са пројектантом ради обезбеђења детаља технолошких и организационих решења за извођење радова и решавање других питања која се појаве у току извођења радова.

Сагласно одредби члана 4. став 2. Правилника о садржини и начину вођења стручног надзора („Сл. гласник РС“, бр. 22/15), стручни надзор се обезбеђује од почетка грађења, односно извођења радова, у складу са законом и траје до завршетка грађења, односно извођења радова и издавања употребне дозволе.

Према одредбама члана 8. Правилника о садржини и начину вођења стручног надзора, надзорни орган у току вршења стручног надзора писмено констатује: над којим радовима врши стручни надзор; уочене недостатке при извођењу радова и рокове за њихово отклањање; мере које је предузео или је на њих упутио извођача радова, односно одговорног извођача радова; примедбе у погледу квалитета и динамике грађења, као и друге податке који су битни за праћење грађења објекта. Наведене податке надзорни орган уписује у грађевински дневник, који оверавају својим потписом и печатом надзорни орган и одговорни извођач радова.

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

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

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

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

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

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

**5. Место промета услуга организације и контроле транспорта, логистике и осталих процеса у вези са тзв. кретањем робе које обвезник ПДВ пружа правним лицима са седиштем у иностранству закључно са 31. мартом 2017. године односно од 1. априла 2017. године**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01263/2016-04 од 16.3.2017. год.)*

1. У складу са одредбама члана 12. ст. 1. и 2. 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 и 83/15, у даљем тексту: Закон), које се примењују закључно са 31. мартом 2017. године, местом промета услуга организације и контроле транспорта, логистике и осталих процеса у вези са тзв. кретањем робе (провера да ли је понуда добављача у складу са захтевима клијента, контрола процеса набавке, контрола тзв. кретања робе – локације робе, докумената који прате робу, рачуна, усклађености поступања са законима држава кроз које се роба транспортује, односно у коју се роба доставља и др.), које обвезник ПДВ пружа правним лицима са седиштем у иностранству, при чему се транспорт робе врши ван територије Републике Србије, место промета услуга је место у којем

пужалац услуга обавља своју делатност, а ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице. С тим у вези, обвезник ПДВ који пружа предметне услуге дужан је да по том основу обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

2. У складу са одредбом члана 12. став 4. 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), која се примењује од 1. априла 2017. године, када обвезник ПДВ пружа услуге организације и контроле транспорта, логистике и осталих процеса у вези са тзв. кретањем робе (ближе описаних у тачки 1. овог мишљења) пореском обвезнику из члана 12. став 2. Закона о ПДВ (нпр. лицу које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности), местом промета предметних услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште, сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази

у месту у којем прималац услуга има седиште, пребивалиште или боравиште.

Сагласно наведеном, ако је прималац предметних услуга порески обвезник из члана 12. став 2. тачка 1) Закона лице које има седиште, сталну пословну јединицу којој се пружају услуге, пребивалиште или боравиште:

– у Републици Србији, место промета тих услуга је у Републици Србији, што значи да је за промет наведених услуга обвезник ПДВ – пружалац услуга дужан да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом;

– у иностранству, место промета тих услуга је у иностранству, што значи да у том случају обвезник ПДВ – пружалац услуга нема обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ. У овом случају, рачун обвезника ПДВ – пружаоца услуга треба, између осталог, да садржи напомену о одредби Закона о ПДВ на основу које није обрачунат ПДВ, а која може да гласи: „ПДВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ“.

Поред тога, а узимајући у обзир да се предметне услуге састоје од низа активности, мишљења смо да обвезник ПДВ – пружалац услуга (независно од тога да ли је по основу промета услуга дужан да обрачуна ПДВ или не) у рачуну за промет тих услуга, у делу који се односи на врсту услуга, може да наведе одредбу уговора у којој су наведене све те активности.

\*\*\*

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

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона о ПДВ, 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 (став 4. члана 12. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 14. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 108/16), одредбе члана 4. овог закона (којим је измењен члан 12. Закона о порезу на додату вредност – „Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 83/15) примењиваће се од 1. априла 2017. године, осим одредбе која садржи овлашћење за доношење подзаконских аката, која ће се примењивати од дана ступања на снагу овог закона.

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

Рачун, у складу са ставом 4. истог члана Закона, нарочито садржи следеће податке:

- 1) назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- 2) место и датум издавања и редни број рачуна;
- 3) назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- 4) врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- 5) датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- 6) износ основице;
- 7) пореску стопу која се примењује;

8) износ ПДВ који је обрачунат на основицу;

9) напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ.

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

Одредбом члана 11. Правилника прописано је да обвезник ПДВ који врши промет добара и услуга за који се, у складу са чл. 11. и 12. Закона, сматра да је извршен у иностранству, осим у случају када врши промет добара и услуга физичком лицу, издаје рачун у којем не исказује податке из члана 42. став 4. тач. 6)–8) и 10) Закона, већ исказује укупан износ накнаде за извршен промет добара и услуга.

Обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, континуирано пружа услуге и за промет тих услуга издаје периодичне рачуне, као податак о обиму услуга исказује податак о временском периоду у којем су услуге пружене, а као податак о врсти услуга може да искаже податак о одредби уговора у којој су наведене врсте услуга које се пружају (члан 23. Правилника).

#### **6. Порески третман промета услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања који врши обвезник ПДВ – привредно друштво**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00481/2016-04 од 16.3.2017. 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 услуга образовања (предшколско, основно, средње, више и високо) и професионалне преквалификације који врше лица регистрована за обављање тих делатности, при чему се ове делатности обављају у складу са прописима који уређују област

предшколског, основног, средњег, вишег и високог образовања и професионалне преквалификације, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ нема право на одбитак претходног пореза по том основу. Међутим, у случају када обвезник ПДВ – привредно друштво врши промет услуга образовања одраслих у оквиру обављања делатности осталог образовања, а које се не сматрају услугама професионалне преквалификације у складу са законом којим се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености, дужан је да на промет предметних услуга обрачуна ПДВ по општој стопи од 20%, с обзиром да за промет тих услуга није прописано пореско ослобођење. Обрачунати ПДВ плаћа се на прописани начин.

\*\*\*

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

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

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

Према одредби члана 7. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15, у даљем тексту: Правилник), услугама, у смислу члана 25. став 2. тачка 13) Закона, сматрају се услуге образовања (предшколског, основног, средњег,



вишег и високог) и професионалне преквалификације, које пружају лица регистрована за обављање тих делатности у складу са прописима који уређују ту област, независно од тога да ли су ова лица усмерена ка остваривању добити.

Професионалном преквалификацијом из става 1. овог члана сматрају се додатно образовање и обука који се врше у складу са законом којим се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености (став 2. истог члана Правилника).

**7. Ко је порески дужник за промет који се односи на замену интерфонских позивних табли, интерфонских појачала и интерфонских слушалица, отклањање кварова на постојећим инсталацијама за видео надзор и браварске радове на постојећим вратима који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-21/2016-04 од 16.3.2017. 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), за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона, 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 постављање електричних инсталација, обвезник ПДВ врши промет добара/услуга из области грађевинарства у смислу 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.

Међутим, за промет који се односи на замену интерфонских позивних табли, интерфонских појачала и интерфонских слушалица, отклањање кварова на постојећим инсталацијама за видео надзор и браварским радовима на постојећим вратима, порески дужник је обвезник ПДВ који тај промет врши.

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

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

Сагласно одредбама 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. члана 2. Правилника).

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

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

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

#### **8. Порески третман промета и увоза добра под називом „Intimo Help vaginalete“**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00024/2017-04 од 15.3.2017. год.)

На промет и увоз добра под називом „Intimo Help vaginalete“, генеричког назива „Вагиналете за регулацију микрофлоре“, које је од стране Агенције за лекове и медицинска средства сврстано у медицинска средства за једнократну употребу (што значи да се предметно добро не сматра леком нити медицинским средством које се хируршки уграђује у организам, чији се промет, односно увоз опорезује по посебној стопи ПДВ од 10%), ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%.

\*\*\*

Према одредби члана 23. 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) прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Одредбом става 2. тачка 4) истог члана Закона прописано је да се по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује промет и увоз ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава – производа који се хируршки уграђују у организам.

Према одредбама члана 4. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, 130/04–исправка, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13, 86/15 и 109/16), медицинским средствима – производима који се хируршки уграђују у организам, у смислу члана 23. став 2. тачка 4) Закона, сматрају се:

1) имплантати:

- (1) имплантати у ортопедији,
- (2) имплантати у општој и пластичној хирургији,
- (3) имплантати у кардиологији и кардиохирургији,
- (4) имплантати у неурологији и неурохирургији,
- (5) имплантати у офталмологији,
- (6) имплантати у оториноларингологији,
- (7) имплантати у радиологији,
- (8) имплантати у гинекологији,
- (9) имплантати у стоматологији,
- (10) имплантати у васкуларној хирургији,
- (11) имплантати у максилофацијалној хирургији;

2) пачеви (замена за људско ткиво);

3) клипсеви;

4) пуденси (пумпице);

5) асрационе цевчице;

6) хируршки шавни материјал;

7) сонде и тубуси;

8) катетери и дренажи;

9) кесе за крв;

10) оксигенатори.

**9. Да ли обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. има право на одбитак претходног пореза у случају када набавља добра и услуге у циљу реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром, при чему средства за финансирање тих активности, названа капиталним субвенцијама, обезбеђује Град Београд?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00059/2017-04 од 8.3.2017. год.)*

Обвезник ПДВ има право да ПДВ који је обрачунат за промет добара и услуга претходног учесника у промету одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних 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).

Наиме, у зависности од тога да ли је за промет добара, односно услуга претходног учесника у промету – обвезника ПДВ порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно услуга или обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга, разликују се услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ којем се врши промет добара, односно услуга. С тим у вези, ако је за предметни промет добара, односно услуга порески дужник:

1) обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно услуга, обвезник ПДВ – прималац добара или услуга може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које набавља користи или ће их 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 који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији и ако поседује рачун, односно други

документ који служи као рачун претходног учесника у промету који је издат у складу са Законом;

2) обвезник ПДВ – прималац добара, односно услуга, обвезник ПДВ – прималац добара или услуга може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које набавља, користи или ће их 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 који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији и ако је обрачунао ПДВ у складу са Законом.

Према томе, када обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј. П. набавља добра и услуге у циљу реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром, при чему средства за финансирање тих активности, названа капиталним субвенцијама, обезбеђује Град Београд, обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. има право на одбитак претходног пореза, с обзиром на то да се, са аспекта Закона, набавка добара и услуга врши у циљу промета са правом на одбитак претходног пореза, који обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. врши Граду Београду, уз напомену да за остваривање предметног права морају бити испуњени и остали услови прописани Законом. Поред тога, указујемо да у конкретном случају обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. врши Граду Београду промет уз накнаду, а не промет без накнаде.

\*\*\*

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



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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да

примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

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

Напомињемо, одредбама члана 28. став. 5. 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 и 83/15), које су се примењивале закључно са 31. децембром 2016. године, прописано је да право на одбитак претходног пореза може да оствари и порески дужник:

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

2) из члана 10. став 2. тач. 1)–4) и тачка б) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

**10. а) Порески третман новчаних средстава названих капиталним субвенцијама која Град Београд преноси обвезнику ПДВ – Дирекцији за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. на име реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром која је у власништву Града Београда**

**б) Порески третман промета добара и услуга који Граду Београду врши обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. у оквиру реализације пројекта „Град Београд мост на Сави/Б и прилазни путеви“, финансираног средствима кредита Европске инвестиционе банке, у складу са уговором о финансирању пројекта између Европске инвестиционе банке и Града Београда**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-181/2017-04 од 8.3.2017. год.)*

а) 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), новчана средства названа капиталним субвенцијама, која Град Београд преноси обвезнику ПДВ – Дирекцији за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. на име реализације активности у вези са комуналном инфраструктуром која је у власништву Града Београда, сматра се накнадом за промет који обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. врши Граду Београду. С тим у вези, а у случају промета добара и услуга за који се у складу са Законом не може остварити пореско ослобођење (нпр. у складу са чланом 24. став 1. тачка 16б) Закона), порески дужник за предметни промет дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Ако је у конкретном случају реч о промету добара или услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, на дан настанка пореске обавезе, има порески дужник – Град Београд, а ако је реч о промету за који је, у складу са Законом, порески дужник обвезник ПДВ који тај промет врши, тј. Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П, порески дужник – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. дужан је да, на дан настанка пореске обавезе, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

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

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се 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 одредбама 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).

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 (став 3. истог члана Правилника).

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

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

б) На промет добара и услуга који се врши у оквиру реализације пројеката у складу са уговором о зајму закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, ПДВ се не обрачунава и не плаћа. Предметно пореско ослобођење може се остварити по процедури прописаној Правилником 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 и 11/16, у даљем тексту: Правилник). С тим у вези, на

на промет добара и услуга који Граду Београду врши обвезник ПДВ – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. у оквиру реализације пројекта „Град Београд мост на Сави/Б и прилазни путеви“ финансираног средствима кредита Европске инвестиционе банке у складу са Уговором о финансирању пројекта „Град Београд мост на Сави/Б и прилазни путеви“ закљученог 29. новембра 2010. године између Европске инвестиционе банке и Града Београда, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, при чему се предметно пореско ослобођење може остварити на основу потврде о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам издате у складу са Правилником. У зависности од тога да ли је за одређени промет порески дужник обвезник ПДВ који врши промет – Дирекција за грађевинско земљиште и изградњу Београда Ј.П. или је порески дужник прималац добара и услуга – Град Београд (нпр. као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона – за промет добара и услуга из области грађевинарства), потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам садржи, између осталог, податке из члана 34. став 3. тачка 5) Правилника (назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет) или из члана 34. став 3. тачка 6) Правилника (назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара и услуга и напомену да је за тај промет корисник средстава порески дужник у складу са Законом). Према томе, у случају када је за промет добара и услуга у складу са Законом порески дужник Град Београд, као прималац тих добара и услуга, потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам издаје Пореска управа – Централа, на захтев Града Београда – корисника средстава.

\*\*\*

Сагласно одредби члана 24. став 1. тачка 166) 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), на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, закљученим између државне заједнице Србија и Црна Гора, односно Републике и међународне финансијске организације, односно друге државе, као и између треће стране и међународне финансијске организације, односно друге државе у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант, у делу који се финансира добијеним новчаним средствима, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ има права на одбитак претходног пореза по том основу.

Уговором о финансирању пројекта „Град Београд мост на Сави/Б и прилазни путеви“ закљученог 29. новембра 2010. године између Европске инвестиционе банке и Града Београда, у члану 6. тачка 6.01. став 3. предвиђено је да се средства Зајма неће користити за плаћање пореза на додату вредност на продају робе и услуга и увоз робе и услуга, трошкове царине и осталих увозних дажбина, пореза и других намета који настану при извршењу или имплементацији Пројекта.

Одредбама члана 33. став 1. Правилника прописано је да се пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 1бб) Закона односи на промет добара и услуга који се врши у складу са уговорима о кредиту, односно зајму, ако је тим уговорима предвиђено да се из добијених новчаних средстава неће плаћати трошкови пореза, закљученим између:

- 1) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и међународне финансијске организације;
- 2) државне заједнице Србија и Црна Гора или Републике Србије и друге државе;
- 3) треће стране и међународне финансијске организације, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант;



4) треће стране и друге државе, у којем се Република Србија појављује као гарант, односно контрагарант.

Републички орган надлежан за послове трезора Републике Србије доставља Централни списак и копије закључених уговора о кредиту, односно зајму, које је закључила Република Србија, односно у којима се Република Србија појављује као гарант или контрагарант, као и податке о износу и намени средстава који су предмет уговора о кредиту, односно зајму, а којима је предвиђено да се из добијених средстава неће плаћати трошкови пореза (став 2. члана 33. Правилника).

Сагласно одредби члана 34. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 33. став 1. овог правилника обвезник може да оствари за промет добара и услуга који непосредно врши кориснику средстава, односно страном лицу са којим корисник средстава има закључен уговор о промету добара и услуга, под условом да поседује документ којим се потврђује да је промет добара и услуга према уговору о кредиту, односно зајму ослобођен ПДВ (у даљем тексту: потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам), који попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка.

Када је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за промет који му врши обвезник или страном лице, пореско ослобођење може да оствари ако поседује потврду о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам, коју попуњава, потписује, оверава и издаје овлашћено лице Централне, у три примерка (члан 34. став 2. Правилника).

Потврда о пореском ослобођењу за кредит, односно зајам из ст. 1. и 2. овог члана, а у складу са ставом 3. истог члана Правилника, садржи:

- 1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;
- 2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;
- 3) број и датум потврде;

4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис овлашћеног лица.

Потврда из ст. 1. и 2. овог члана, сагласно ставу 4. истог члана Правилника, издаје се на захтев корисника средстава, односно страног лица, који мора да садржи:

1) назив, адресу и ПИБ корисника средстава;

2) назив и адресу страног лица, ако се промет добара и услуга врши страном лицу;

3) број и датум захтева;

4) назив и број уговора о кредиту, односно зајму ако је уговор заведен под одређеним бројем, као и назив и вредност пројекта који се финансира из ових средстава ако су средства кредита, односно зајма, намењена финансирању одређеног пројекта у Републици Србији;

5) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ који врши промет добара или услуга уз пореско ослобођење ако је обвезник ПДВ порески дужник за тај промет;

6) назив, адресу и ПИБ обвезника ПДВ, односно назив и адресу страног лица које врши промет добара и услуга, као и

напомену да је корисник средстава порески дужник у складу са Законом за тај промет добара и услуга;

7) вредност промета добара и услуга по предрачуну, односно износ новчаних средстава која ће бити авансно уплаћена;

8) потпис овлашћеног лица и печат корисника средстава, односно страног лица.

### **11. Порески третман промета добара и услуга у оквиру реализације грађевинског пројекта „Нова зграда Амбасаде Немачке“**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00604/2016-04 од 27.2.2017. год.)

1. У складу са Законом о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14, 83/15 и 108/16, у даљем тексту: Закон) и Правилником 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 и 11/16, у даљем тексту: Правилник), када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга Амбасади СР Немачке, за службене потребе, тј. у циљу изградње канцеларије Амбасаде СР Немачке на територији Републике Србије, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има права на одбитак претходног пореза по том основу, уз испуњење прописаних услова – да постоји реципроцитет (што се доказује потврдом коју издаје МСП), као и да обвезник ПДВ поседује оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који се издаје на Обрасцу СНПДВ. С тим у вези напомињемо, с обзиром на то да стална дипломатска мисија – амбасада једне државе представља ту државу на територији државе пријема и да се стална дипломатска мисија – амбасада не сматра правним лицем *per se*, у случају закључења уговора о изградњи

зграде Амбасаде СР Немачке на територији Републике Србије, односно другог уговора који је у вези са изградњом предметне зграде (нпр. уговор о изради пројекта), између СР Немачке и друге уговорне стране, пореско ослобођење за предметни промет, уз испуњење услова узајамности, може се остварити на основу оригинала Обрасца СНПДВ који издаје овлашћено лице носиоца права.

\*\*\*

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.

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).

Одредбом члана 5. став 1. Закона 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.

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).

Одредбама члана 24. став 1. тачка 16. Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на добра и услуге намењене за:

- 1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;
- 2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима;

3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништав, укључујући и чланове њихових породица;

4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговором.

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

Према одредби члана 21. тачка 1) подтачка (1) Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тачка 16) Закона обвезник може да оствари за промет добара и услуга који врши дипломатским и конзуларним представништвима, међународним организацијама, страном особљу дипломатских и конзуларних представништава, међународних организација, као и члановима њихових породица (у даљем тексту: носиоци права), и то: за службене потребе дипломатских и конзуларних представништава у Републици Србији, са изузетком конзулата којима руководе почасни конзуларни функционери.

Одредбама члана 22. став 1. Правилника прописано је да пореско ослобођење из члана 21. тачка 1) овог правилника обвезник може да оствари ако поседује:

1) фотокопију потврде о реципроцитету, односно документа којим се потврђује да је пореско ослобођење предвиђено међународним уговором, издатим од стране министарства надлежног за иностране послове (у даљем тексту: основна потврда);

2) оригинал службеног налога за набавку добара и услуга и увоз добара, без ПДВ, који издаје овлашћено лице носиоца права.

Службени налог из става 1. тачка 2) овог члана издаје се на Обрасцу СНПДВ – Службени налог за набавку добара и услуга и

увоз добара, без ПДВ, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 22. став 2. Правилника).

Службени налог из става 1. тачка 1) овог члана издаје се у три примерка, од којих се два дају обвезнику, а трећи задржава носилац права за своје потребе (члан 22. став 3. Правилника).

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

2. Уколико СР Немачка за потребе реализације грађевинског пројекта „Нова зграда Амбасаде Немачке“ ангажује страном лице у својству тзв. главног извођача радова, при чему се страним лицем сматра лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, то страном лице дужно је да у Републици Србији одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ. Наиме, страном лице, у складу са Законом, које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици Србији дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, осим ако тај промет врши искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. Закона, као и ако је реч о промету услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз у складу са Законом. С тим у вези, напомињемо да се опорезивим прометом сматра и промет за који је прописано пореско ослобођење које се остварује уз испуњење прописаних услова, имајући у виду да би у случају неиспуњења тих услова за тај промет постојала обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

\*\*\*

Сагласно члану 8. став 1. Закона, порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страно лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (став 2. члана 8. Закона).

Према ставу 3. истог члана Закона, сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру сталне пословне јединице.

Изузетно од става 3. овог члана, ако страно лице у Републици има сталну пословну јединицу, то страно лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица (став 4. члана 8. Закона).

Сталном пословном јединицом из ст. 3. и 4. овог члана сматра се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност (став 5. члана 8. Закона).

Према члану 10а став 1. Закона, страно лице које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци, ако овим законом није друкчије уређено.

Страно лице које у Републици врши опорезиви промет добара и услуга искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, као и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу са овим законом, није дужно да у Републици одреди пореског

пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ (став 2. члана 10а Закона).

Страно лице из става 1. овог члана може да одреди само једног пореског пуномоћника (члан 10а став 3. Закона).

Порески пуномоћник страног лица може бити физичко лице, укључујући и предузетника, односно правно лице, које има пребивалиште, односно седиште у Републици, које је евидентирани обвезник ПДВ најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобравање пореског пуномоћства, које на дан подношења захтева нема доспеле, а неплаћене обавезе за јавне приходе по основу обављања делатности које утврђује Пореска управа и којем је надлежни порески орган, на основу поднетог захтева за одобравање пореског пуномоћства уз који је приложена прописана документација (у даљем тексту: захтев за пореско пуномоћство), решењем одобрио пореско пуномоћство (члан 10а став 4. Закона).

Порески пуномоћник страног лица, у складу са ставом 5. истог члана Закона, не може бити стална пословна јединица тог страног лица.

Сагласно члану 10а став 6. Закона, порески пуномоћник страног лица у име и за рачун тог страног лица обавља све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страног лице у складу са овим законом има као обвезник ПДВ (подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго).

Надлежни порески орган неће издати одобрење за пореско пуномоћство лицу које је правоснажно осуђено за пореско кривично дело (члан 10а став 7. Закона).

Надлежни порески орган укинуће одобрење за пореско пуномоћство лицу које је правоснажно осуђено за пореско кривично дело (члан 10а став 8. Закона).

У случају укидања одобрења за пореско пуномоћство из става 8. овог члана, односно престанка пореског пуномоћства по другом



основу, сагласно ставу 9. истог члана Закона, наступају све правне последице брисања из евиденције за ПДВ у смислу овог закона, осим ако страном лице у року од 15 дана од дана укидања одобрења за пореско пуномоћство, односно престанка пореског пуномоћства по другом основу, не одреди другог пуномоћника и у истом року тај пуномоћник не поднесе захтев за пореско пуномоћство надлежном пореском органу.

Ако надлежни порески орган не одобри пореско пуномоћство пуномоћнику из става 9. овог члана, наступају све правне последице из тог става (члан 10а став 10. Закона).

У случају опозива, односно отказа пуномоћја, пореско пуномоћство престаје даном када је надлежни порески орган примио обавештење о опозиву, односно отказу пуномоћја, упућеног од стране лица чије је пуномоћство престало опозивом, односно отказом (члан 10а став 11. Закона).

Порески пуномоћник страног лица солидарно одговара за све обавезе страног лица као обвезника ПДВ, укључујући и обавезе по основу брисања из евиденције за ПДВ, а нарочито за плаћање ПДВ, казни и камата у вези са дугом по основу ПДВ (члан 10а став 12. Закона).

Правилником о начину и поступку одобравања пореског пуномоћства за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/15, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени начин и поступак одобравања пореског пуномоћства из члана 10а Закона.

3. За промет добара и услуга у оквиру реализације грађевинског пројекта „Нова зграда Амбасаде Немачке“ који врши тзв. подизвођач радова тзв. главном извођачу радова, порески дужник одређује се у складу са одредбама члана 10. Закона. С тим у вези, ако промет врши тзв. подизвођач:

– који је обвезник ПДВ, независно од тога да ли је реч о домаћем или страном лицу, а истовремено је реч о промету добара

и услуга из области грађевинарства, што је уређено 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 о промету из области грађевинарства), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона;

– који је обвезник ПДВ, независно од тога да ли је реч о домаћем или страном лицу, а истовремено није реч о промету добара и услуга из области грађевинарства у смислу Правилника о промету из области грађевинарства нити о другом промету за који је на друкчији начин одређен порески дужник, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ који врши предметни промет као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 1) Закона;

– који није обвезник ПДВ, а реч је о страном лицу, обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ – прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона.

Ако промет добара и услуга врши домаће лице које није обвезник ПДВ, у том случају ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

\*\*\*

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.

Сагласно одредби члана 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици, независно од тога да ли у Републици има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици.

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

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

19) 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови.

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

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

4. Обвезник ПДВ (тзв. главни извођач радова) којем је извршен промет добара и услуга има право да ПДВ обрачунат за тај промет одбије као претходни порез, уз испуњење услова прописаних Законом. Наиме, у зависности од тога да ли је за тај промет порески дужник обвезник ПДВ – испоручилац добара, односно пружалац услуга или обвезник ПДВ – прималац добра, односно услуга, разликују се услови за остваривање права на одбитак претходног пореза које треба да испуни обвезник ПДВ (тзв. главни извођач радова) којем је извршен предметни промет. С тим у вези, ако је за промет добара и услуга порески дужник:

– обвезник ПДВ – испоручилац добра, односно пружалац услуга, обвезник ПДВ (тзв. главни извођач радова) може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које

набавља, користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији) и ако поседује рачун (којим се сматра и други документ који служи као рачун) претходног ученика у промету који је издат у складу са Законом;

– обвезник ПДВ (тзв. главни извођач радова), тај обвезник ПДВ може да оствари право на одбитак претходног пореза ако добра, односно услуге које набавља, користи или ће их користити за промет са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији) и ако је обрачунао ПДВ у складу са Законом.

Напомињемо, промет добара, односно услуга који ће обвезник ПДВ (тзв. главни извођач радова) вршити СР Немачкој коју у Републици Србији представља Амбасада СР Немачке сматра се прометом са правом на одбитак претходног пореза у складу са Законом.

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да

примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

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

5. Са аспекта Закона, по основу набавки добара, односно услуга, независно од вредности тих набавки, ниједно лице, па ни Амбасада СР Немачке, нема обавезу евидентирања у систем ПДВ Републике Србије, тј. обавезу да стекне својство обвезника ПДВ.

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Обрачунавање и плаћање пореза по одбитку на камату коју резидентно правно лице исплаћује свом повезаном правном лицу из иностранства (по основу зајма или кредита) односно на износ камате који би применом принципа „ван дохвата руке“ био обрачунат да зајам или кредит није добијен од повезаног лица**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-219/2017-04 од 27.3.2017. год.)*

Према одредби члана 40. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 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 камате.

У смислу уговора о избегавању двоструког опорезивања (са одређеним бројем држава), уколико су уговор о зајму закључила лица између којих постоји посебан однос, тј. ради се о повезаним лицима, при чему је тим уговором уговорена камата виша од камате која би била уговорена да таквог односа нема, одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања примењују се на износ камате који би био исплаћен на основу уговора о зајму да таквог односа нема, док се више исплаћени износ камате опорезује у складу са законима сваке државе уговорнице.

У смислу одредаба члана 60. ст. 1. и 2. Закона обвезник је дужан да у свом пореском билансу посебно прикаже, између осталог, камату по основу зајма, односно кредита добијеног од повезаног лица.



За потребе утврђивања износа камате која би се по принципу „ван дохвата руке“ обрачунавала на зајмове, односно кредитне између повезаних лица, министар финансија може прописати износе каматних стопа за које ће се сматрати да су у складу са принципом „ван дохвата руке“ (члан 61. став 3. Закона).

У смислу члана 61. ст. 4. и 5. Закона, обвезник има право да уместо износа каматне стопе из става 3. овог члана за потребе утврђивања износа каматне стопе која би се по принципу „ван дохвата руке“ обрачунавала на зајам, односно кредит са повезаним лицима, примени општа правила о утврђивању цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“, при чему је, у том случају, дужан да општа правила примени на све зајмове, односно кредите са повезаним лицима.

Имајући у виду наведене законске одредбе, за сврху утврђивања пореске основице у пореском билансу, обвезник може да определи начин утврђивања камате која би по принципу „ван дохвата руке“ била обрачуната на кредит или зајам добијен од повезаног лица, односно може да се определи за примену прописаних каматних стопа или за примену општих правила о трансферним ценама, с тим што је дужан да начин за који се определио примени на све зајмове, односно кредите са повезаним лицима, независно од начина који је применио приликом исплате предметне камате (а за сврху обрачуна пореза по одбитку).

Напомињемо да приликом исплате прихода нерезидентном правном лицу (у конкретном случају, по основу камате) резидентно правно лице (као порески платаци), а за сврху обрачуна пореза по одбитку, такође може да се определи за један од (наведених) начина на који ће утврдити износ камате који се опорезује порезом по одбитку.

Међутим, у случају када на дан исплате камате (конкретно, у јуну 2015. године) подаци о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке“ (за ту годину) нису објављени, сматрамо да (за сврху обрачуна пореза по одбитку)

износ предметне камате резидентно правно лице утврђује применом општих правила о утврђивању цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“ и дужан је да примењује иста правила (за сврху обрачуна пореза по одбитку) приликом сваке наредне исплате камате свим повезаним лицима и то до краја године (2015. у конкретном случају).

## **2. Признавање отписа вредности појединачних потраживања на терет расхода банке по основу кредита одобреног неповезаном лицу**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-179/2017-04 од 24.3.2017. год.)*

Према одредби члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом: 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника; 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплатива; 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Ставом 2. истог члана Закона прописано је да се на терет расхода признаје и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

Сагласно члану 16. став 5. Закона, изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, на терет расхода банке признаје се отпис вредности појединачних потраживања по основу кредита одобреног неповезаном лицу у смислу овог закона, под условом да је од момента доспелости потраживања прошло најмање две године, уз пружање документације која представља основ за доказивање неспособности дужника да извршава своје новчане обавезе (нпр. документација из кредитног досијеа дужника о измирењу обавеза дужника према банци у последњих дванаест месеци, преписка и друга документација о контактима банке и дужника у вези са наплатом потраживања и мерама које је банка предузела ради наплате).

У смислу одредбе члана 16. став 12. Закона, сва отписана, исправљена и друга потраживања која су призната као расход, а која се касније наплате или за која поверилац повуче тужбу, предлог за извршење, односно пријаву потраживања, у моменту наплате или повлачења тужбе, предлога за извршење, односно пријаве потраживања, улазе у приходе пореског обвезника.

Сагласно наведеним законским одредбама, у случају када банка врши отпис потраживања по кредиту у складу са одредбом члана 16. став 5. Закона, дужна је да испуни услове прописане том законском одредбом (да је од момента доспелости потраживања по основу кредита одобреном неповезаном лицу прошло најмање две године, уз пружање документације која представља основ за доказивање неспособности дужника да извршава своје обавезе). Према томе, уколико је банка испунила наведене услове (из члана 16. став 5. Закона), при чему, у оквиру документације којом доказује неспособност дужника да извршава своје новчане обавезе, поседује, између осталог, и доказ о утужењу истог, на терет расхода банке признаје се отпис вредности потраживања. С тим у вези, а према нашем мишљењу, у случају када банка (која је извршила отпис потраживања у складу са чланом 16. став 5. Закона) одустане од предметне тужбе, не примењује се одредба члана 16. став 12. Закона.

Међутим, уколико банка наплати потраживање које је отписано (и признато на терет расхода) на начин прописан одредбом члана 16. став 5. Закона, тако отписано (а потом наплаћено) потраживање укључује се у приходе банке, сагласно одредби члана 16. став 12. Закона.

**3. Начин обрачуна амортизације сталних средстава за пореске сврхе у случају када је обвезник – стечајни дужник, сагласно прописима који уређују стечај, продат као правно лице, после чега је стечајни поступак обустављен, а у пословним књигама обвезника евидентирана процењена вредност сталне и обртне имовине**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-14/2017-04 од 17.3.2017. год.)

Према одредби члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

Сходно одредби члана 10. став 1. Закона, амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

Стална средства из става 1. овог члана обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, у пословним књигама обвезника признају као

стална средства, осим природних богатстава која се не троше, као и нематеријална средства, осим good will-а III (члан 10. став 2. Закона).

Сагласно члану 10. став 3. Закона, средства из става 2. овог члана разврставају се у пет група са следећим амортизационим стопама:

- 1) I група 2,5%;
- 2) II група 10%;
- 3) III група 15%;
- 4) IV група 20%;
- 5) V група 30%.

У смислу члана 10. ст. 4, 5. и 6. Закона, амортизација за стална средства разврстана у I групу (непокретности) утврђује се применом пропорционалне методе, на основицу коју чини набавна вредност средства, за свако средство посебно, а за стална средства разврстана у групе од II до V, применом дегресивне методе на вредност средстава разврстаних по групама, при чему основицу за амортизацију средстава (разврстаних у групе II до V) у првој години чини набавна вредност, а у наредним годинама неотписана вредност.

Сагласно наведеним законским одредбама, стална средства се укључују у одговарајућу амортизациону групу по набавној вредности по којој су почетно призната и евидентирана у пословним књигама обвезника, при чему се набавна вредност предметних средстава не коригује на процењену (фер) вредност, независно од тога што се обвезник (сагласно релевантним МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама) определио за примену метода фер вредности након почетног признавања сталних средстава.

Начин разврставања сталних средстава по групама и начин утврђивања амортизације ближе је уређен Правилником о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 116/04 и 99/10, у даљем тексту: Правилник).

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник – стечајни дужник је, сагласно прописима који уређују стечај, продат као правно лице, после чега је стечајни поступак (у односу на стечајног дужника) обустављен. Како је након обуставе стечајног поступка у пословним књигама обвезника евидентирана (од стране овлашћеног процењивача) процењена вредност сталне и обртне имовине, поставило се питање начина обрачуна амортизације сталних средстава за пореске сврхе, односно да ли обвезник амортизацију обрачунава применом одговарајуће стопе на процењену вредност сталних средстава или наставља да је обрачунава (применом одговарајуће стопе) на набавну вредност сталних средстава пре извршене процене.

Наиме, продајом обвезника – стечајног дужника (на претходно описан начин) омогућен је његов даљи правни и пословни континуитет, па, с тим у вези, обвезник наставља да послује под истим пословним именом (из ког се брише одредница „у стечају“), при чему у својој активи задржава имовину (између осталог, стална средства) којом је располагао како у периоду отварања, тако и у периоду обуставе стечајног поступка (осим оне имовине која, сходно прописима који уређују стечај, улази у стечајну масу).

Имајући у виду да је пре отварања стечајног поступка обвезник утврђивао амортизацију сталних средстава на начин прописан Законом и Правилником, мишљења смо да би (и у конкретном случају) обвезник требало да, након обуставе стечајног поступка, настави обрачун пореске амортизације на исти начин (у складу са Законом и Правилником). С тим у вези, за стална средства разврстана у I групу (непокретности), обвезник наставља обрачун амортизације применом пропорционалне методе на набавну вредност сваког средства посебно, и то, до истека преосталог амортизационог века (од 40 година), а за стална средства разврстана у групе од II до V, применом прописане стопе на неотписану вредност групе сталних средстава (почетни салдо групе), при чему је почетни салдо групе једнак износу неотписане вредности истих

(сталних средстава) утврђеном на крају пореског периода за који је поднет порески биланс у којем је опорезива добит утврђена у складу са одредбом члана 6. став 2. Закона.

**4. Да ли обвезник над којим се спроводи поступак ликвидације може користити право на пренос губитака утврђених у пореском билансу на рачун добити из будућих обрачунских периода?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-43/2017-04 од 14.3.2017. год.)*

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У складу са чланом 32. став 1. Закона, губици утврђени у пореском билансу, изузев капиталних добитака и губитака који су утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.

Сходно одредби члана 34. став 1. Закона, добит обвезника у поступку ликвидације, опорезује се у складу са овим законом.

Према одредби члана 34. став 2. тачка 1) Закона, обвезник из става 1. овог члана подноси пореску пријаву и порески биланс у

року од 60 дана од дана покретања поступка ликвидације са стањем на дан који претходи дану покретања поступка ликвидације.

Сходно члану 34. став 3. Закона, уколико се поступак ликвидације настави у наредној календарској години, обвезник подноси и пореску пријаву и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, у складу са чланом 63. ст. 3. и 4. овог закона.

У смислу одредаба 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, између осталог, покретања поступка стечаја или ликвидације.

У конкретном случају, над обвезником је дана 31. маја 2016. године покренут поступак ликвидације, па је обвезник (сагласно одредби члана 34. став 2. тачка 1) Закона) за период 1. јануар – 30. мај 2016. године поднео пореску пријаву и порески биланс у којем је утврдио губитак. Имајући у виду да поступак ликвидације није окончан у току 2016. године, обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву са пореским билансом и за период 31. мај – 31. децембар 2016. године.

Имајући у виду одредбу члана 34. став 1. Закона, према којој се добит обвезника у поступку ликвидације опорезује на начин прописан Законом, мишљења смо да и обвезник над којим се спроводи поступак ликвидације може користити право на пренос губитака утврђених у пореском билансу на рачун добити из будућих обрачунских периода (прописано чланом 32. став 1. Закона).

Према томе, када је обвезник у пореском билансу, који је поднео за период 1. јануар – 30. мај 2016. године, на одговарајућој позицији исказао губитак, тако исказан губитак обвезник може преносити на рачун добити из будућих обрачунских периода. С тим у вези, уколико је у пореском билансу, који је поднео за период 31. мај – 31. децембар 2016. године, обвезник утврдио добит, тако утврђена добит може се умањити за износ губитка из претходног обрачунског периода (конкретно, из периода 1. јануар – 30. мај 2016. године).



Међутим, напомињемо да расход амортизације, по основу сталних средстава разврстаних у групе II–V (у складу са чланом 10. Закона), обвезник може обрачунати и исказати само у једном обрачунском периоду (у току календарске године) за који подноси пореску пријаву и порески биланс.

**5. Да ли постоји обавеза подношења пореске пријаве правног лица које није основано ради остваривања добити?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-58/2017-04 од 13.3.2017. год.)*

Одредбом члана 1. став 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02–др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14–др. закон, 142/14 и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Према одредби члана 63. став 1. Закона, порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез.

Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез (члан 63. став 3. Закона).

Сагласно наведеном, правно лице, које није основано ради стицања добити, постаје обвезник пореза на добит правних лица (само) уколико у одређеном пореском периоду оствари приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду. У том случају, то правно лице дужно је да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву и порески биланс (за приходе остварене на тржишту).

Према томе, правно лице које у току године није остварило приходе са тржишта, није обвезник пореза на добит правних лица и, с тим у вези, није дужно да надлежном пореском органу (за ту годину) поднесе пореску пријаву.

Поред тога, напомињемо да правно лице које није основано ради остваривања добити (а које је делатност почело да обавља у току године) није дужно да у моменту оснивања поднесе пореску пријаву. Међутим, уколико у години у којој је основано оствари приходе са тржишта, дужно је да за ту годину, надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву (и то у року који је прописан чланом 63. став 3. Закона).

**6. Порески третман накнаде коју резидентно правно лице – банка плаћа нерезиденту за пројекат трансформације експозитура при чему нерезидентно правно лице треба да изврши: испитивање клијената, израду начелних концепата и израду коначног концепта, при чему нерезидент задржава сва права интелектуалне својине на материјалима на основу којих ће изградити концепт, док коначан концепт постаје власништво обвезника**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-100/2017-04 од 10.3.2017. год.)*

У складу са чланом 40. став 1. тач. 2) и 5) Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада) и накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник (банка, у конкретном случају) је за пројекат трансформације експозитура ангажовала нерезидентно правно лице које, за ту сврху, треба да изврши: испитивање клијената, израду начелних концепата и израду коначног концепта. Нерезидент, како се даље наводи, задржава сва права интелектуалне својине на материјалима на основу којих ће израдити концепт, при чему коначан концепт постаје власништво обвезника, који ће (на основу истог) урадити саму израду и имплементацију изгледа експозитура. Накнада коју обвезник плаћа нерезиденту се обрачунава по утрошку времена сваког појединца (који учествује у изради предметног концепта), његовог нивоа знања, способности и одговорности.

Сагласно наведеном, а имајући у виду да приложени захтев не садржи довољно чињеница на основу којих би се могао одредити став по питању пореског третмана накнаде коју, у конкретном случају, резидентно правно лице плаћа нерезиденту, сматрамо да би било целисходно да се, најпре, обратите надлежној организацији (која се, између осталог, бави пословима који се односе на давања стручних мишљења и објашњења у погледу примене прописа о праву индустријске својине и ауторском и сродним правима) ради давања одговора по питању да ли предметни уговор (евентуално) представља, по својој суштини, уговор о лиценци којом нерезидент уступа резиденту право искоришћавања нпр. проналаска, техничког знања или неког другог права индустријске својине.

С тим у вези, уколико се и након добијања одговора од стране надлежне организације (евентуално) појаве недоумице по питању пореског третмана накнаде коју резидент (у овом случају) плаћа нерезидентном правном лицу, можете се (у циљу разјашњења истих) обратити овом министарству.

**7. Да ли обвезник треба да искаже капитални добитак у пореском билансу за 2016. годину у случају када је у току 2015. године изградио непокретност коју је у пословним**

**књигама евидентирао као непокретност намењену продаји, али је услед немогућности реализације намераване продаје ту непокретност издао у закуп и по том основу у току 2015. и 2016. године остварио приход, а затим предметну непокретност продао у 2016. години?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-44/2017-04 од 7.3.2017. год.)*

У складу са чланом 27. став 1. тачка 1) Закон о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

Сходно ст. 3. и 4. истог члана Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика из става 3. овог члана негативна, у питању је капитални губитак.

Према члану 30. став 1. Закона, капитални добитак укључује се у опорезиву добит у износу одређеном на начин из чл. 27–29. овог закона.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (који примењује МСФИ за МСП) је у току 2015. године изградио непокретност коју је у пословним књигама евидентирао као непокретност намењену продаји. Међутим, услед немогућности реализације намераване продаје, обвезник је предметну непокретност издао у закуп и по том основу (у току 2015. и 2016. године) остварио приход.

С обзиром да је обвезник непокретност (у току 2016. године) продао, дужан је да утврди капитални добитак (или губитак), на начин прописан Законом и исти искаже у пореском билансу за 2016. годину, имајући у виду да је предметну непокретност користио као

основно средство за обављање делатности (конкретно за давање у закуп).

### **8. Признавање расхода по основу дугорочних резервисања за трошкове у гарантном року**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1057/2016-04 од 6.3.2017. год.)

Према одредби члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... и 112/15, у даљем тексту: Закон) основица пореза на добит правних лица је 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).

За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењују МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, признају се расходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања расхода који прописује министар финансија, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања (члан 7. став 2. Закона).

Признавање расхода по основу извршених дугорочних резервисања у пореском билансу обвезника прописано је одредбама члана 226 Закона. Наиме, према члану 226 став 1. Закона, на терет расхода признају се извршена дугорочна резервисања за обнављање природних богатстава, за трошкове у гарантном року и задржане кауције и депозите, као и друга обавезна дугорочна резервисања у складу са законом.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник (грађевинско предузеће) је као извођач радова закључило уговор

са инвеститором о изградњи пословно стамбеног објекта, којим је, између осталог, дефинисана обавеза извођача радова да обезбеди банкарску гаранцију за добро извршење посла, при чему предметна гаранција важи до издавања потврде о извршењу посла по истеку рока (који износи 24 месеца од датума завршетка радова) за пријаву уочених недостатака, па се, с тим у вези, поставило питање да ли обвезник (у конкретном случају) може да врши дугорочна резервисања за трошкове у гарантном року (а на основу закљученог уговора о изградњи).

За давање одговора по предметном питању обратили смо се Сектору за финансијски систем, као надлежном, и добили одговор који по својој суштини представља претходно питање за опредељивање пореског третмана расхода (у конкретном случају), а у коме је, између осталог, наведено следеће:

*„... Овим путем указујемо на одредбе параграфа 14. МРС 37: Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, којим је прописано да ће резервисање бити признато када:*

*(а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као последицу прошлог догађаја;*

*(б) је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза; и*

*(ц) може да се направи поуздана процена износа обавезе.*

*Уколико ови услови нису испуњени, резервисање неће бити признато.*

*У складу са чланом 29. став 2. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС”, бр. 95/14), прописано је да се на рачуну 400 – Резервисања за трошкове у гарантном року, исказују дугорочна резервисања за ризике по основу трошкова гарантног рока, а за који је остварен приход у пуном износу.*

*Имајући у виду наведено, указујемо да начин формирања резервисања за поправке у гарантном року треба да буде регулисан општим актом о рачуноводству на основу кога се обрачунава износ*

текућих резервисања. С тим у вези, мишљења смо да, у конкретном случају, нема сметњи да привредно друштво врши дугорочна резервисања ради отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у гарантном року, с обзиром да је, према подацима из предметног захтева, наведено свакако предмет Уговора о изградњи (документ на основу којег може бити формирана процена о износу резервисања).

Резервисање за трошкове у гарантном року би, према нашем мишљењу, у овом случају задовољило услове за признавање прописане у оквиру МРС 37, с обзиром да:

– обавезујући догађај представља изградња објекта (прошли догађај) по основу којег постоји садашња обавеза (трошкови отклањања уочених недостатака на изграђеним објектима у гарантном року);

– највероватније ће доћи до одлива ресурса како би се измирила обавеза по овом основу;

– процена износа обавезе може да се изврши у складу са најбољом проценом будућих одлива на бази претходних искустава (нпр. коришћењем статистичких података из претходног периода о трошковима насталим по истом основу на другим објектима).

Желели бисмо на крају да истакнемо да је за истинито и поштен приказивање финансијског положаја и успешности пословања правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје), односно, у конкретном случају, привредно друштво (према подацима из финансијских извештаја за 2015. годину разврстано у средње правно лице) је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућим Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ или МСФИ за МСП), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са наведеним стандардима.“

Имајући у виду наведено, у случају када обвезник исказа у својим пословним књигама расход по основу дугорочних резервисања за трошкове у гарантном року, при чему су испуњени сви услови прописани релевантним МРС за признавање предметних резервисања у пословним књигама обвезника, тако исказан расход признаје се у пореском билансу обвезника, сходно одредби члана 22б став 1. Закона.

#### **9. Признавање расхода по основу исправке вредности односно отписа потраживања у пореском билансу обвезника**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-488/2016-04 од 6.3.2017. год.)*

Одредбом члана 3. 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 нерезидент Републике (у даљем тексту: нерезидентни обвезник) подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике Србије на начин прописан овим законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

У складу са чланом 5. став 1. Закона, нерезидентни обвезник који обавља делатност на територији Републике Србије пословањем преко сталне пословне јединице која води пословне књиге у складу са прописима којима се уређује рачуноводство (огранак и други организациони делови нерезидентног обвезника који обављају делатност), опорезиву добит утврђује у складу са овим законом и подноси за сталну пословну јединицу порески биланс и пореску пријаву.

У складу са чланом 16. став 1. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:



1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;

2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплата;

3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Према члану 16. став 2. Закона на терет расхода признаје се и отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, не исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, уколико обвезник испуни услове прописане одредбама става 1. тач. 2) и 3) овог члана.

У складу са чланом 16. став 9. Закона, на терет расхода признаје се исправка вредности појединачних потраживања из ст. 1. и 2. овог члана, ако је од рока за њихову наплату, односно реализацију прошло најмање 60 дана.

У конкретном случају, нерезидентно правно лице (у даљем тексту: централа) основало је на територији Републике Србије огранак који обавља грађевинску делатност. На основу уговора између резидентног правног лица (као инвеститора) и централе, огранак обавља на територији Републике Србије грађевинске радове и, по том основу, испоставља фактуру инвеститору који плаћање (сагласно наведеном уговору) врши централи у иностранству, која, потом, плаћање (по основу изведених грађевинских радова) врши огранку.

С тим у вези, када инвеститор – резидентно правно лице плаћање (по основу испостављене фактуре од стране огранка) врши централи (а не огранку), у том случају обавеза инвеститора је измирена, односно потраживање према инвеститору (из предметног уговора) је наплаћено, па, с тим у вези, не постоји основ за отпис таквог потраживања (имајући у виду да исто више не постоји).

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

### **1. Основица пореза на пренос апсолутних права по основу продаје моторног возила**

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 413-00-00067/2017-04 од 21.3.2017. год.)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4) 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 пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду 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.

Одредбом члана 27. став 4. Закона прописано је да у случају из члана 23. став 1. тач. 4) и 5) и став 2. тог закона, пореску основицу чини тржишна вредност права која се преносе, односно дају у закуп, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежни порески орган.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) овог закона (члан 25. став 1. Закона).

Према одредби члана 42. Закона, лице на које је пренето апсолутно право, односно поклонодавац, јемчи супсидијарно за плаћање пореза на пренос апсолутних права, односно за плаћање пореза на поклон. Лице на које је пренето апсолутно право односно поклонодавац, који се уговором обавезао да плати порез на пренос апсолутних права, односно порез на поклон, јемчи солидарно за плаћање тог пореза.

Према томе, на пренос уз накнаду права својине на моторном возилу основица пореза на пренос апсолутних права је тржишна

вредност возила, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежни порески орган.

Кад се пренос уз накнаду права својине на возилу врши по основу уговора (нпр. уговора о купопродаји), обвезник пореза је продавац (а не купац). Купац је јемац за измирење пореске обавезе, и то:

– солидарни – ако се уговором обавезао да ће платити порез по том основу (иако му та обавеза није установљена Законом о порезу на имовину, већ ју је преузео својом слободном вољом),

– супсидијарни – ако се уговором није обавезао да ће платити порез по том основу.

**2. Поступање надлежног органа јединице локалне самоуправе у случају када против правоснажног решења о утврђеном порезу на имовину порески обвезник уложи жалбу, наводећи да је за последњих пет година порез по том основу утврђен за погрешну површину непокретности, при чему је предметни порески обвезник решења уредно примао и вршио уплате по њима**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00096/2017-04 од 14.3.2017. год.)*

Према одредби члана 39. став 1. Закона о порезима па имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 10,1/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину обвезнику који не води пословне књиге утврђује се решењем органа јединице локалне самоуправе, а плаћа тромесечно – у року од 45 дана од дана почетка тромесечја, на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Према одредби члана 3. 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: ЗПППА), ако тим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Према одредби члана 34. став 2. ЗПППА, порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, је пореско решење и закључак.

Против пореског решења донетог у првостепеном пореском поступку допуштена је жалба (члан 34. став 2. ЗПППА).

Према одредбама члана 140. став 1. ЗПППА, против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може се поднети жалба.

Жалба се може поднети и када по захтеву пореског обвезника за доношење пореског управног акта решење није донето у прописаном року (члан 140. став 2. ЗПППА).

Жалба се подноси у року од 15 дана од дана пријема пореског управног акта, осим ако законом није друкчије прописано (члан 142. ЗПППА).

Према томе, жалба против правоснажног решења о утврђивању пореза на имовину није дозвољена. Стога нема основа да надлежни орган јединице локалне самоуправе по жалби уложеној против правоснажног решења о утврђивању пореза на имовину то решење укида, мења или поништава.

Напомињемо да се правоснажно решење којим је обвезнику који не води пословне књиге утврђен порез на имовину, може

укинути, изменити или поништити само ако су испуњени услови за примену неког од ванредних правних средстава прописаних Законом о општем управном поступку, на начин и у поступку прописаним тим законом.

**3. Разврставање неизграђеног земљишта у одговарајућу групу за потребе утврђивања основице пореза на имовину, односно на основу којег документа се одређује врста земљишта (нпр. плана генералне регулације, плана детаљне регулације, начина коришћења уписаног у катастру или фактичког коришћења као ораница), као и да ли обвезник који врши самоопорезивање има право да уложи жалбу против обрачунатог пореза (на пример, из разлога што су преко тог земљишта изграђени водови високонапонског далековода због чега је градња на њему „немогућа на преко 60% парцеле“)?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00194/2017-04 од 9.3.2017. год.)*

1. Према одредби члана 6а став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 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), 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;

- б) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 7) гараже и гаражна места.

Према томе, код утврђивања основице пореза на имовину грађевинско земљиште разврстава се у групу из члана 6а став 1. тачка 1) Закона – Грађевинско земљиште, а пољопривредно земљиште разврстава се у групу из члана 6а став 1. тачка 2) Закона – Пољопривредно земљиште.

Законом није уређено шта се сматра грађевинским, односно пољопривредним земљиштем, имајући у виду да су ти појмови уређени одговарајућим системским законима.

Појам грађевинског земљишта уређен је Законом 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), чији је стручни обрађивач Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре.

С тим у вези, предметни захтев по питању да ли се конкретно земљиште сматра грађевинским или не, проследили смо Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, Београд, Немањина 22–26.

2. Законом није прописано право на умањење пореза на имовину из разлога што су преко земљишта које је предмет опорезивања изграђени водови високонапонског далековода.

2. Одредбом члана 39в Закона прописано је да обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину (врши самоопорезивање) – најкасније до 31. марта пореске године.

Према одредбама члана 40. ст. 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), ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку или пропуст, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава). Првобитно поднета пореска пријава не враћа се пореском обвезнику. Поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута подношењем измењене пореске пријаве. Под условом из ст. 1. и 3. овог члана, сматраће се да грешком или пропустом у првобитној пореској пријави из става 2. овог члана није учињено кривично дело или прекршај из овог закона. Изузетно од ст. 1. и 3. овог члана, порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период, односно након доношења решења о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (2) овог закона.

Према одредби члана 140. став 1. ЗПППА, против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може се поднети жалба.

Жалба се може поднети и када по захтеву пореског обвезника за доношење пореског управног акта решење није донето у прописаном року (члан 140. став 2. ЗПППА).

Према томе, да би обвезник уложио жалбу претпоставка је да постоји порески управни акт (решење, закључак) против кога се то улагање врши. Сходно томе, обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину самоопорезивањем, тако да нема право жалбе у вези пореза који је сам утврдио и исказао у пореској пријави. Наиме, ако установи да пореска пријава о утврђеном порезу на имовину, коју је поднело надлежном органу јединице локалне самоуправе, садржи грешку или пропуст, има законску обавезу да

одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе измењену пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени. То подразумева да обавеза подношења пореске пријаве постоји и кад је грешком или пропустом обвезника утврђен и у пореској пријави исказан мањи или већи износ пореза на имовину од пореза који је требало утврдити и исказати. Обвезник пореза па имовину који води пословне књиге измењену пореску пријаву не може поднети:

- ако је пореска пријава мењана највише два пута подношењем измењене пореске пријаве;
- после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период.

Међутим, ако обвезник који води пословне књиге није утврдио пореску обавезу и о томе поднео пореску пријаву, или је порез утврдио нетачно или непотпуно па му надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку контроле решењем утврди порез, против тог пореског управног акта обвезник може уложити жалбу у складу са ЗПППА.

**4. Да ли се, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, сушара за воће (шљиве) разврстава у пословне објекте и да ли за тај објекат обвезник – физичко лице (носилац или члан пољопривредног газдинства) које не води пословне књиге и није обвезник пореза на додату вредност, може остварити право на пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00066/2017-06 од 8.3.2017. 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 из члана



1. тачка 1) тог закона (у даљем тексту: порез на имовину) плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

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

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).

Одредбом члана 6а став 1. Закона прописано је да се за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности 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.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 10) Закона, порез на имовину не плаћа се на непокретности – објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште.

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).

Одредбом члана 26. став 2. Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон, 41/09 и 112/15) прописано је да су објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње у смислу става 1. тач. 1) и 2) овог члана – објекти за смештај механизације, репроматеријала, смештај и чување готових пољопривредних производа, стаје за гајење стокe, објекти за потребе гајења и приказивање старих аутохтоних сорти биљних култура и раса домаћих животиња, објекти за гајење печурки, пужева и риба (у даљем тексту: пољопривредни објекти).

Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10, у даљем тексту: Уредба о класификацији делатности), конзервисање воћа, језграстог воћа (орахоплодница) или поврћа замрзавањем, сушењем, стављањем у уље или сирће, стављањем у конзерве и др. сврстано је у оквиру Прерађивачке индустрије у Сектор Ц Прерађивачка индустрија, Област 10, Грана 10.3, Група 10.39.

Према томе, ако конкретна сушара за сушење воћа представља покретну ствар тј. ствар која се може премештати са места на место без оштећења њене суштине, није предмет опорезивања порезом на имовину, па се пореска пријава по том основу не подноси и порез на имовину се не плаћа.

Ако конкретна сушара за сушење воћа јесте непокретност тј. ствар која се не може премештати са места на место без оштећења њене суштине, обвезник пореза на имовину – физичко лице које не води пословне књиге дужан је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину и у случају ако сматра да је за то

Законом прописан основ за пореско ослобођење. Наиме, обвезнику пореза на имовину који не води пословне књиге порез на имовину утврђује се решењем, па се и право на пореско ослобођење, кад су за то испуњени прописани услови, утврђује решењем.

За сврху утврђивања основице пореза на имовину сушаре за сушење воћа (што значи и шљива) разврставају се у Пословне зграде и друге (надземне и подземне) грађевинске објекте који служе за обављање делатности.

Право на ослобођење од пореза на имовину по основу члана 12. став 1. тачка 10) Закона може се остварити када су испуњени сви следећи услови:

– да је обвезник пореза на имовину уједно и обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства или лице коме је пољопривреда претежна делатност;

– да је предмет опорезивања порезом на имовину објекат намењен за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште;

– да се тај објекат фактички користи за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште;

– да тај објекат није уступљен другом лицу уз накнаду, које уступање у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана.

С тим у вези, нема основа да се за објекат који се не користи за примарну пољопривредну производњу, односно који није у функцији примарне пољопривредне производње, већ служи за прераду – конзервисање пољопривредних производа сушењем (што значи и за сушару за сушење шљива) оствари пореско ослобођење применом члана 12. став 1. тачка 10) Закона.

**5. Да ли држављанин Републике Србије (са пребивалиштем и боравиштем на територији Републике Србије), који од**

**држављанина и резидента Краљевине Шпаније прими новац са његовог рачуна у банци у Републици Србији на свој рачун у банци у Републици Србији, плаћа порез на поклон на то примање новца?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00055/2017-04 од 8.3.2017. год.)

Према одредби члана 14. став 2. 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 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 3. Закона, поклоном, у смислу тог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама члана 14. ст. 1, 2. и 4. до 6. Закона.

Сагласно одредби члана 14. став 4. тач. 1) и 2) Закона, поклоном, у смислу тог закона, не сматра се:

– 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;

– 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.

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 6. тачка 3) Закона).

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 (члан 15. став 2. Закона).

Према томе, ако физичко лице – резидент Републике Србије од физичког лица – држављанина и резидента Краљевине Шпаније, са његовог рачуна у банци у Републици Србији, у једној календарској години оствари искључиво примање у новцу на свој рачун код банке на територији Републике Србије, без обавезе противчинидбе по основу тог примања, при чему је примљени износ новца у тој години (одједном или у више оброчних давања) до 100.000 динара, тако примљени новац није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон у Републици Србији, па се за то примање не подноси пореска пријава и порез на наслеђе и поклон се не плаћа.

Ако физичко лице – резидент Републике Србије од физичког лица – држављанина и резидента Краљевине Шпаније, са његовог рачуна у банци у Републици Србији, оствари искључиво примање у новцу на свој рачун код банке на територији Републике Србије, без обавезе противчинидбе по основу тог примања, при чему је примљени износ новца у једној календарској години (одједном или у више оброчних давања) преко 100.000 динара, лице на чији рачун је новац уплаћен – поклонопримац је обвезник пореза на наслеђе и поклон у Републици Србији, осим у следећим случајевима:

– ако се по основу примљених средстава плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност;

– ако се примљена средства сматрају приходом физичког лица који је изузет из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган цени чињенице од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на наслеђе и поклон.

За давање мишљења по питању да ли се према прописима Краљевине Шпаније на такво давање може остварити порески кредит у тој држави Министарство финансија – Сектор за фискални систем није надлежно.

**6. Да ли је физичко лице – закупац стана обвезник пореза на имовину за стан који користи по основу уговора о закупу на неодређено време?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00140/2017-04 од 28.2.2017. год.)*

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) и 2) 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:

– право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

– 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.

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. става 1. Закона, сматрају и 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. става 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. тачка 1) Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона.

Према томе, кад је уговором о закупу стана на неодређено време у корист физичког лица конституисано право закупа стана на неодређено време, у складу са законом којим је уређено становање, порез на имовину плаћа се на право закупа на стану, а не на право својине. У том случају обвезник пореза на имовину јесте физичко лице – закупац стана.

Чињеница да закупац стана није поднео захтев за откуп стана није од утицаја на постојање и висину обавезе по основу пореза на имовину.

---

## ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

### 1. Порески третман прихода оствареног од продаје бесплатних акција стечених у поступку приватизације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-36/2017-04 од 30.3.2017. год.)

Сагласно члану 72. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), 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.

Одредбама члана 73. ст. 1. и 2. 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, а као уговорена, односно тржишна цена узима се цена без пореза на пренос апсолутних права.

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).

Код хартија од вредности које је обвезник стекао, а којима се не тргује на тржишту капитала, набавном ценом из става 1. овог члана сматра се цена коју обвезник документује као стварно плаћену, односно, ако то не учини, њена номинална вредност, а ако је реч



о акцијама без номиналне вредности, сразмерни део нето имовине друштва у моменту стицања (став 7. члан 74. 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, сагласно члану 74. став 8. Закона.

Сагласно члану 76. Закона, опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак чини капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. тог закона.

Стопа пореза на капитални добитак износи 15% (члан 77. Закона).

Одредбом члана 100. тачка 2) Закона прописано је да се по решењу надлежног пореског органа утврђује и плаћа порез на капитални добитак.

Законом о приватизацији („Сл. гласник РС“, бр. 83/14, 46/15, 112/15 и 20/16—аутентично тумачење) одредбом члана 61. став 1. прописано је да се у субјекту приватизације са друштвеним капиталом који се приватизује моделом продаје капитала, део капитала преноси запосленима без накнаде у акцијама. Запосленима се сматрају држављани Републике Србије који су запослени или су раније били запослени у субјекту приватизације, запослени у контролном, односно зависном предузећу, ако је субјект приватизације зависно, односно контролно предузеће, као и лице које је пензионер, а раније је било запослено у субјекту приватизације. Субјект приватизације доноси одлуку о издавању акција без накнаде и јавним позивом обавештава запослене о томе (члан 62. став 1. тог закона).

Законом о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације („Сл. гласник РС“, бр. 123/07, 30/10, 115/14 и 112/15) уређује се остваривање права грађана на новчану накнаду по основу продаје акција или удела (у даљем тексту: новчана накнада) евидентираних у Приватизационом регистру и пренос без накнаде акција предузећа и привредних друштава која су одређена овим законом (у даљем тексту: пренос

акција), као и остваривање права запослених и бивших запослених у наведеним предузећима и привредним друштвима, на пренос без накнаде акција тих предузећа и привредних друштава (ст. 1. и 2. члан 1. тог закона).

Одредбом члана 2. став 1. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације прописано је да права у складу са овим законом остварују лица која испуњавају следеће услове:

1) да су навршила 18 година живота закључно са 31. децембром 2007. године и да су на дан стицања статуса носиоца права била уписана у бирачки списак надлежних општинских органа;

2) да су на дан ступања на снагу овог закона држављани Републике Србије;

3) да су на дан 30. јуна 2007. године имала пребивалиште на територији Републике Србије, односно статус привремено расељеног лица са Косова и Метохије;

4) да право на акције без накнаде нису на било који начин остварили, у целости или делимично, у складу са Законом о својинској трансформацији („Сл. гласник РС“, бр. 32/97 и 10/01) или Законом о приватизацији и

5) да су уписани у евиденцију носилаца права коју води министарство надлежно за послове приватизације, у складу са овим законом.

Лица из става 1. овог члана стичу статус носиоца права даном уписа у евиденцију носилаца права, у складу са овим законом и даном стицања статуса носиоца права губе право на стицање капитала без накнаде које имају запослени у субјекту приватизације у складу са Законом о приватизацији (ст. 2. и 3. члан 2. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације).

Одредбом члана 20. Закона о праву на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације,

прописано је да стицање бесплатних акција од стране носилаца права, као и прва продаја бесплатних акција од стране носилаца права, не подлеже плаћању пореза на приход грађана по било ком основу, као ни плаћању пореза на пренос апсолутних права.

Сагласно наведеном, приход који физичко лице као запослени или бивши запослени у субјекту приватизације оствари по основу продаје акција које је стекло без накнаде у поступку приватизације тог привредног субјекта (а које се не сматрају акцијама стеченим сагласно закону којим се уређује право на бесплатне акције и новчану накнаду коју грађани остварују у поступку приватизације), предмет је опорезивања порезом на доходак грађана по основу капиталног добитка.

**2. Порески третман накнаде трошкова превоза и смештаја које исплаћује хуманитарна организација физичким лицима која сарађују у радионицама организованим у хуманитарне сврхе и која нису у радном односу код исплатиоца**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-541/2016-04 од 30.3.2017. год.)*

Како се наводи у допису, представништво страног удружења које је уписано у Регистар страних удружења у Републици Србији (у даљем тексту: представништво) са циљем помагања и заштите жртава репресије и прогона без обзира на расу, националност или вероисповест жртава, као и са циљем пружања хуманитарне помоћи и образовања жртава, самостално и/или у сарадњи са другим локалним невладиним организацијама организује хуманитарне радионице на територији Републике Србије у којима учествују физичка лица из хуманитарних организација (запослени у домаћим и међународним невладиним организацијама) и запослени у

државним институцијама (нпр. у Центру за социјални рад, Центру за породични смештај и усвојење Београд, Комесаријату за избеглице и миграције). Сврха наведених радионица је едукација физичких лица која директно сарађују са крајњим корисницима хуманитарних помоћи, а то су хранитељске породице, мигранти и избеглице. Указује се да представништво исплаћује физичким лицима – учесницима радионица трошкове смештаја у хотелима за време трајања радионица према приложеним рачунима хотела, трошкове превоза према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, односно трошкове коришћења сопственог аутомобила, као и трошак путарина према приложеним рачунима. Новчана средства за наведене активности представништво обезбеђује од свог оснивача и/или од других међународних невладиних организација. Напомиње се да физичка лица којима се ради учествовања у хуманитарним радионицама накнађују наведени трошкови, нису у радном односу у представништву и не остварују било коју другу накнаду по основу предметне сарадње.

Сагласно члану 18. став 1. тач. 2) до 4) 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) не плаћа се порез на зараде на примања запосленог по основу:

– дневница за службено путовање у земљи – до 2.236 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство – до износа прописаног од стране надлежног државног органа а највише до 50 евра дневно;

– накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну;

– накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је, сагласно закону и другим прописима, одобрено коришћење сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе – до износа 30% цене једног литра бензина помноженог с бројем потрошених литара, а највише до 6.520 динара месечно.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 12) Закона, осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца.

Изузетно од става 1. тачка 12) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 4) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће (члана 85. став 6. тачка 5) Закона).

Порез на остале приходе плаћа се по стопи од 20%, на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. и члан 86. став 1. Закона).

Имајући у виду наведено, у случају када правно лице, конкретно представништво страног удружења које је уписано у

одговарајући регистар удружења у Републици Србији, на основу веродостојне документације врши накнаду трошкова смештаја и превоза (у јавном саобраћају, односно по основу коришћења сопственог аутомобила) физичким лицима која учествују у хуманитарним радионицама, која нису у радном односу код представништва као исплатиоца прихода и не остварују било коју накнаду по основу предметне сарадње, не плаћа се порез на доходак грађана на друге приходе на накнаду трошкова до висине износа из члана 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона.

Такође, накнада трошкова горива у случају коришћења сопственог аутомобила, као и трошак путарина, које исплатилац прихода накнађује физичким лицима до висине стварних трошкова, а на основу веродостојне документације, не представља приход физичког лица који се опорезује порезом на доходак грађана. Као основ за признавање трошка потрошених литара бензина (горива) користе се подаци из којих се може утврдити количина потрошеног горива у предметном случају (нпр. број километара пређених на службеном путу, временски период у коме се реализује службено путовање, тип аутомобила и сл.), односно за признавање трошка путарине на основу веродостојног документа о висини плаћеног износа путарине за дату деоницу према категорији возила.

Напомињемо да је код накнаде трошкова коришћења сопственог аутомобила неопорезиви износ опредељен до износа 30% цене једног литра бензина (или неког другог погонског горива за моторно возило које се користи у предметном случају) помноженог с бројем потрошених литара, а највише до 6.520 динара месечно (који неопорезиви износ је у примени од 1. фебруара 2017. године закључно са 31. јануаром 2018. године).

Међутим, уколико би физичком лицу била исплаћена накнада трошкова изнад овако опредељеног неопорезивог износа, односно изнад стварног трошка, она би имала карактер другог прихода

физичког лица сагласно члану 85. Закона и као таква представљала би врсту накнаде по основу предметне сарадње. У том случају накнада трошкова смештаја, превоза, горива и путарине била би у целости опорезована као други приход сагласно чл. 85. и 86. Закона.

**3. Порески третман прихода који физичко лице оствари по основу капиталног добитка од продаје непокретности – стана и гараже, у случају када је то физичко лице, као један од инвеститора (суинвеститор), у циљу изградње новог објекта уложило право коришћења на земљишту на којем је у његовом власништву био грађевински објекат који је срушен ради изградње новог грађевинског објекта**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-39/2017-04 од 30.3.2017. год.)*

Према наводима из захтева и усменог појашњења, више физичких лица били су власници засебних стамбених објеката (породичних кућа) које су се налазили на земљишту (више катастарских парцела) на коме постоји право коришћења. Наведена физичка лица закључили су у мају 2007. године међусобни уговор (као суинвеститори) у циљу изградње новог стамбеног објекта (зграде) на предметном земљишту, након чега су наведени објекти (на том земљишту) били срушени због градње новог објекта. Наводи се да је по изградњи новог објекта свакоме од суинвеститора припала одговарајућа грађевинска целина у новоизграђеној згради (која одговара вредности земљишта на коме лице има право коришћења), а предметно физичко лице је по том основу постало власник једног стана и гараже. Указује се да је употребна дозвола донета и да је постала правноснажна у августу 2009. године, као и да је предметно физичко лице порез на имовину пријавило и платило први пут 2010. године, док су непокретности (стан и гаража) уписане у катастар непокретности 2011. године. Такође, указује се и на то да је предметно

физичко лице, као инвеститор, по основу уговора о суинвестирању, уложило породичну стамбену зграду која се налазила на „локацији са припадајућим правом коришћења земљишта на локацији“.

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 и 112/15, у даљем тексту: Закон), капитални добитак, односно губитак, у смислу овог закона, код преноса стварних права на непокретностима представља разлику између продајне и набавне цене права на непокретностима.

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

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

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

Сагласно наведеном, право на остваривање пореског изузимања из члана 72а став 1. тачка 5) Закона у случају преноса права власништва на непокретности које је обвезник имао најмање десет година, рачуна се од момента стицања права располагања на, конкретно, стану и гаражи као изграђеним објектима.

У циљу утврђивања набавне цене непокретности, конкретно стана и гараже који припадају физичком лицу које је као један



од инвеститора (суинвеститор) у циљу изградње новог објекта уложило право коришћења на земљишту на којем је у његовом власништву био грађевински објекат који је срушен ради изградње новог грађевинског објекта, треба узети цену по којој је то физичко лице стекло стан и гаражу, а која одговара тржишној вредности земљишта (на којем је био објекат у његовом власништву, који је срушен ради изградње новог објекта).

За сврху одређивања капиталног добитка од продаје непокретности, конкретно стана и гараже у оквиру одређеног грађевинског објекта (зграде), у набавну цену непокретности не би се могла признати вредност срушеног објекта с обзиром да тај објекат не постоји у моменту изградње новог објекта и његова вредност ни на који начин непосредно није унета у вредност новог објекта.

**4. Порески третман накнаде по основу давања непокретности на коришћење коју оствари физичко лице у случају када физичко лице, које је члан привредног друштва у којем је засновало радни однос, том привредном друштву да у закуп део непокретности који у циљу обављања делатности привредног друштва буде коришћен као канцеларијски простор послодавца у коме запослени ради и остварује редовну зараду за свој рад**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-99/2017-04 од 20.3.2017. год.)*

Према наводима и усменом појашњењу захтева, чланови привредног друштва су физичка лица – родитељ и две кћерке које су запослене у том привредном друштву. Како би кћеркама било омогућено да, по истеку породилског одсуства и одсуства ради неге

детета, у периоду док су деца у предшколском узрасту, свака ради из сопствене куће, привредно друштво (чији су власници и у коме су запослене) узима у закуп један део од кућа (у којој лица станују и чији су власници) сваке од њих, како би тај простор био претворен у канцеларијски простор у коме ће оне да обављају послове свог радног места у наведеном периоду и остварују зараду, и по основу коришћења датог дела непокретности привредно друштва им плаћа месечно одређени новчани износ.

Према одредби 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), под 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.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се 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 (члан 14. став 1. Закона).

Одредбом члана 15. прописано је да је обвезник пореза на зараде физичко лице које остварује зараду.

Одредбом члана 65а став 1. Закона прописано је да се приходима од непокретности сматрају приходи које обвезник оствари издавањем у закуп или подзакуп непокретности.

Обвезник пореза на приходе од непокретности је физичко лице које издавањем у закуп или подзакуп непокретности оствари приходе по том основу (члан 65б став 1. Закона).

Одредбом члана 13. став 1. 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) прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

У случају када физичко лице које је члан привредног друштва у којем је засновало радни однос, том привредном друштву да у закуп део непокретности (куће у којој станује и чији је власник) који у циљу обављања делатности привредног друштва буде коришћен као канцеларијски простор послодавца у коме запослени ради и остварује редовну зараду за свој рад, накнада коју по основу давања непокретности на коришћење оствари то лице има порески третман прихода од давања у закуп непокретности.

Међутим, уколико та накнада по својој природи представља накнаду за рад тог запосленог, онда она има карактер зараде на коју се плаћа порез на доходак грађана и доприноси за обавезно социјално осигурање.

Указујемо да сагласно начелу фактицитета Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за одређење пореског третмана прихода које оствари физичко лице, према њиховој економској суштини, а ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао, сагласно 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, 112/15, 15/16 и 108/16).

**5. Плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу прихода који оствари „запослено лице (физичко лице – резидент Републике Србије) у Европској банци за обнову и развој у Србији, а у складу са чланом 53. Споразума о оснивању EBRD“**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1129/2016-04 од 20.3.2017. год.)*

Према усменом појашњењу захтева, физичко лице је закључило уговор о радном ангажовању тако што је прихватило, како је указано, „понуду“ која садржи податке у вези са позицијом (пословима), накнадом и 12 месеци пробног радног ангажовања без навођења периода ангажовања. Указано је да физичко лице добија приход из иностранства у бруто износу који се уплаћује на банковни рачун тог лица јер обавезе по основу пореза и доприноса сноси физичко лице. Даље је указано да лице није у радном односу код другог послодавца.

Одредбом члана 53. став 6. Споразума о оснивању Европске банке за обнову и развој („Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори“, бр. 5/91 и „Сл. лист СЦГ – Међународни уговори“, бр. 3/05, у даљем тексту: Споразум) прописано је ће директори, заменици директора, функционери и радници Банке плаћати интерни ефективни порез, у корист Банке, на плате и остала примања која исплаћује Банка, под условима које ће одредити и по правилима која треба да усвоји Одбор гувернера у току једне године од дана ступања на снагу овог споразума. Од дана када овај порез буде примењен, такве плате и остала примања ће бити изузети из националног пореза на доходак. Међутим, чланице могу узимати у обзир плате и остала примања која су на тај начин изузета приликом оцењивања висине пореза који треба применити на доходак из осталих извора.

Сагласно ставу 7. члана 53. Споразума, изузетно од одредаба става 6. тог члана, чланица може депоновати са својим инструментом ратификације, прихватања или одобрења изјаву да ова чланица задржава за себе, за своје политичке потподеле или своје локалне органе право да опорезује плате и остала примања која Банка исплаћује грађанима или држављанима ове чланице. Банка ће бити изузета из сваке обавезе плаћања, задржавања или убирања таквих пореза. Банка неће обезбеђивати никакву рефундацију за такве порезе.

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

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

Одредбом члана 20. став 1. Закона прописано је да обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су:

1) шефови страних дипломатских мисија акредитованих у Србији, особље страних дипломатских мисија у Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;

2) шефови страних конзулата у Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне функције, као и

чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;

3) функционери Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, стручњаци техничке помоћи Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција;

3а) функционери, стручњаци и административно особље међународних организација, ако нису држављани или резиденти Републике;

4) запослени у страним дипломатским или конзуларним представништвима и међународним организацијама, ако нису држављани или резиденти Републике;

5) почасни конзули страних држава, за примања која добијају од државе која их је именovala за обављање конзуларних функција;

б) запослени код лица из тачке 1) до 5) овог члана, ако нису држављани или резиденти Републике.

Изузетно од става 1. овог члана, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у Организацији уједињених нација и њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Републике (став 2. тог члана Закона).

Сагласно одредби члана 6. Закона, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама тог закона дужно да плати порез.

Законом 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), одредбом члана 1. прописано је да се тим законом уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: доприноси), обвезници доприноса, основице доприноса, стопе доприноса, начин обрачунавања и плаћања доприноса, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћање доприноса.

Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно

другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Правилник) прописан је начин подношења и садржина пореске пријаве о обрачунатом порезу на доходак грађана самоопорезивањем и припадајућим доприносима коју подноси физичко лице као порески обвезник када сам обрачунава и уплаћује порез на доходак грађана.

Имајући у виду наведено, постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана на зараду и припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице држављанина или резидента Републике Србије (локално ангажовано особље) које не спада у категорију директора, заменика директора или функционера Банке, а по основу свог радног ангажовања остварује приход од Европске банке за обнову и развој у Србији. Физичко лице је дужно да само обрачуна и плати (самоопорезивањем) порез на доходак грађана и доприносе за обавезно социјално осигурање и да надлежном пореском органу, према месту свог пребивалишта, односно боравишта поднесе пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу и доприносима, која се подноси на Обрасцу ПП ОПО – Пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду/другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника за приход примљен \_\_\_\_ 20 \_\_. године, који је прописан Правилником.

Пореска пријава на Обрасцу ПП ОПО подноси се у року од 30 дана од дана остваривања прихода.

## **6. Годишњи порез на доходак грађана за 2016. годину**

(Објашњење Министарства финансија, бр. 413-00-20/2017-04 од 20.3.2017. год.)

### *1. Годишњи порез на доходак грађана*

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, у складу са одредбом члана 87. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени 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).

### *2. Порески обвезници*

Сагласно одредби члана 87. став 1. Закона, обвезници годишњег пореза на доходак грађана су 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.

### *3. Неопорезиви износ*

Неопорезиви износ дохотка за 2016. годину је **2.285.064 динара** и једнак је висини троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у 2016. години, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Према податку Републичког завода за статистику, објављеном у „Службеном гласнику РС”, број 5/17, просечна годишња зарада по запосленом у Републици Србији исплаћена у 2016. години износи **761.688 динара**.



#### 4. Приходи који се опорезују

Према одредби члана 87. став 2. Закона, предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана су приходи који су исплаћени (остварени) у периоду од 1. јануара закључно са 31. децембром 2016. године, независно од тога за који су период исплаћени, и то:

- 1) зарада из чл. 13. до 15б овог закона;
- 2) опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. овог закона;
- 3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. овог закона;
- 4) опорезивог прихода од издавања непокретности из члана 63. став 3. овог закона;
- 5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. овог закона;
- 6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а овог закона;
- 7) опорезивих других прихода из члана 85. овог закона;
- 8) прихода по основима из тач. 1) до 7) овог става, остварених и опорезованих у другој држави за обвезнике из става 1. тачка 1) овог члана.

За утврђивање годишњег пореза за 2016. годину по основу прихода од издавања непокретности примењиваће се одредба члана 63. став 3. Закона о порезу на доходак грађана („Службени 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 и 68/14-др. закон), имајући у виду да сагласно члану 42. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, број 112/15) приход од непокретности из члана 65в Закона ће се урачунавати у основицу годишњег пореза почев за 2017. годину.

*5. Приходи који се умањују за плаћени порез и доприносе за обавезно социјално осигурање*

Према одредби члана 87. став 3. Закона, зарада, опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход, опорезиви приход од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, опорезиви приход спортиста и спортских стручњака и опорезиви други приходи из члана 85. Закона, умањују се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе, а остали опорезиви приходи који су предмет опорезивања годишњим порезом – опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге а нису се определили за личну зараду, опорезиви приход од издавања непокретности и опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари – умањују се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији.

За предузетнике који воде пословне књиге а који су се определили за личну зараду, зарада се умањује за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника, а опорезиви приход из члана 33. став 2. овог закона који оствари од самосталне делатности умањује се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији.

Дакле, за порез на доходак грађана и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет лица које је остварило приход умањују се:

- зарада,
- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход,
- опорезиви приход од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине,
- опорезиви приход спортиста и спортских стручњака, и
- опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

За порез на доходак грађана који је плаћен у Републици Србији умањују се следећи приходи:

- опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге а нису се определили за личну зараду,
- опорезиви приход од издавања непокретности,
- опорезиви приход од давања у закуп покретних ствари, и
- одређени опорезиви други приходи из члана 85. Закона.

По основу прихода од самосталне делатности за предузетнике који порез плаћају на паушално утврђени приход опорезиви приход умањује се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који су по том основу плаћени у Републици Србији. За предузетнике који воде пословне књиге а нису се определили за личну зараду опорезиви приход од самосталне делатности умањује се за порез који је по том основу плаћен у Републици Србији, а за предузетнике који воде пословне књиге а определили су се за личну зараду, опорезиви приход од самосталне делатности умањује се за порез плаћен на те приходе у Републици Србији и увећава се за износ личне зараде исплаћене у тој календарској години (умањене за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Републици Србији на терет тог предузетника).

Највиша годишња основица доприноса за обавезно социјално осигурање за 2016. годину износи **3.808.440 динара** („Службени гласник РС”, број 7/17).

У случају да су доприноси за обавезно социјално осигурање у току 2016. године плаћени из основице која прелази износ највише годишње основице доприноса од 3.808.440 динара, обвезник има право на повраћај више плаћеног износа доприноса сагласно Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени 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).

Према одредби члана 87. став 4. Закона, доходак који се опорезује годишњим порезом увећава се за износ који се, у

календарској години за коју се утврђује годишњи порез, обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање. Сагласно томе, износ који је у 2016. години обвезнику исплаћен по основу повраћаја више плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање, урачунава се у доходак који се опорезује годишњим порезом за 2016. годину. Доходак за опорезивање не увећава се за износ који је у 2016. години обвезник остварио по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање закључно за 2012. годину, сходно одредби члана 71. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, број 47/13). Примера ради, ако је обвезник у 2016. години остварио повраћај доприноса за обавезно социјално осигурање за 2012, 2013. и 2014. годину, доходак за опорезивање увећава се само за износ повраћаја који је остварио за 2013. и 2014. годину.

Приходи остварени и опорезовани у другој држави умањују се за порез плаћен у тој другој држави (члан 87. став 5. Закона).

#### *6. Доходак за опорезивање*

Сагласно одредби члана 87. став 6. Закона, доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног у складу са ст. 2. до 5. овог члана и неопорезивог износа из става 1. истог члана Закона.

То значи, да се доходак за опорезивање утврђује као разлика између годишњег збира прихода (који су предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана, увећаног за износ који се обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса) остварених у 2016. години умањеног за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене на приход који је остварен у тој календарској години и неопорезивог износа од 2.285.064 динара.

### 7. Пореска основица

Пореску основицу за плаћање годишњег пореза на доходак грађана представља **опорезиви доходак**, сагласно одредбама члана 88. Закона. Опорезиви доходак чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака из члана 88. став 1. Закона.

Према члану 88. став 1. Закона, обвезник годишњег пореза на доходак грађана има право на **личне одбитке** који износе:

– за обвезника – **40%** од просечне годишње зараде по запосленом, што износи **304.675 динара**;

– за издржаваног члана породице – **15%** од просечне годишње зараде по запосленом, по члану, што износи **114.253 динара**.

Укупан износ личних одбитака не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање.

Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може да оствари само један обвезник.

### 8. Пореска стопа

Према одредби члана 89. Закона, годишњи порез на доходак грађана обрачунава се и плаћа по прописаној пореској стопи.

Наиме, за пореског обвезника који је у календарској години остварио опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде, стопа годишњег пореза је 10%.

Уколико је порески обвезник остварио опорезиви доходак који је виши од шестоструке просечне годишње зараде, на износ који је виши од шестоструке просечне годишње зараде примењује се стопа годишњег пореза од 15%.

Према томе, **ако је порески обвезник остварио опорезиви доходак у износу:**

1) до **4.570.128 динара** – примењује се пореска стопа од 10%;

2) преко **4.570.128 динара** – примењује се пореска стопа од 10% на износ до **4.570.128 динара**, а пореска стопа од 15% на износ преко **4.570.128 динара**.

#### 9. Пореска пријава

Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана за 2016. годину подноси се на Обрасцу ППДГ-2Р – Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана за \_\_\_\_\_ годину, који је прописан Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу („Службени гласник РС”, бр. 49/14, 28/15, 30/15 и 28/16 - у даљем тексту: Правилник).

Пореску пријаву на Обрасцу ППДГ-2Р порески обвезник може да поднесе у електронском облику или у писменом облику – непосредно или путем поште.

У електронском облику пореска пријава се подноси употребом електронских сервиса Пореске управе, на начин прописан правилником којим се уређује подношење пореске пријаве електронским путем.

У писменом облику пореску пријаву обвезник – резидент може да подноси непосредно или путем поште, организационој јединици Пореске управе надлежној према месту свог пребивалишта.

Нерезидентни обвезник преко пореског пуномоћника одређеног у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Службени 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), сходно члану 2. став 2. Правилника, подноси пореску пријаву организационој јединици Пореске управе надлежној према боравишту нерезидентног обвезника, односно организационој јединици Пореске управе

опредељеној као надлежној при додељивању ПИБ-а у складу са ЗПППА.

Пореску пријаву у писменом облику може поднети порески обвезник или лице које је порески обвезник овластио за подношење пореске пријаве и предузимање радњи које су у вези са поднетом пријавом.

Пореска пријава подноси се најкасније до **15. маја 2017. године.**

Годишњи порез на доходак грађана утврђује решењем надлежни порески орган, на основу података из пореске пријаве, пословних књига и других података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе.

Пример начина обрачуна годишњег пореза за обвезника који је остварио приход по основу зараде код једног послодавца, уговора о ауторском делу, од давања у закуп непокретности и коме је извршен повраћај доприноса за обавезно социјално осигурање за 2015. годину:

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	<b>Бруто зарада</b>	5.000.000
2.	Неопорезиви износ зараде (11.433 + 11.604 x 11)	139.077
3.	Пореска основица (1 – 2)	4.860.923
4.	Порез (10% x 3)	486.092
5.	Највиша годишња основица доприноса	3.808.440
6.	Доприноси на терет запосленог (19,9% x 5)	757.880
7.	Укупно порез и доприноси (4 + 6)	1.243.972
8.	Приход за опорезивање (3 – 7)	3.616.951
9.	<b>Бруто ауторски хонорар</b>	4.000.000
10.	Нормирани трошкови (43% x 9)	1.720.000
11.	Опорезиви приход (9 – 10)	2.280.000
12.	Порез (20% x 11)	456.000
13.	Допринос за ПИО на терет примаоца (26% x 11)	592.800
14.	Укупно порез и доприноси (12 + 13)	1.048.800
15.	Приход за опорезивање (11 – 14)	1.231.200

16.	<b>Бруто приход од издавања непокретности</b>	4.000.000
17.	Нормирани трошкови (25% x 16)	1.000.000
18.	Опорезиви приход (16 – 17)	3.000.000
19.	Порез (20% x 18)	600.000
20.	Приход за опорезивање (18 – 19)	2.400.000
21.	<b>Износ по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање</b>	100.000
22.	<b>Укупан годишњи приход (8 + 15 + 20 + 21)</b>	<b>7.348.151</b>
23.	Неопорезиви износ	2.285.064
24.	<b>Доходак за опорезивање (22 – 23)</b>	<b>5.063.087</b>
25.	Лични одбици (за обвезника и једног члана)	418.928
26.	<b>Опорезиви доходак – пореска основица за годишњи порез (24 – 25)</b>	<b>4.644.159</b>
27.	Опорезиви доходак до шестоструке просечне годишње зараде	4.570.128
28.	Опорезиви доходак преко шестоструке просечне годишње зараде (26 – 27)	74.031
29.	Порез по стопи од 10% (10% x 27)	457.013
30.	Порез по стопи од 15% (15% x 28)	11.105
31.	<b>Годишњи порез (29 + 30)</b>	<b>468.118</b>

#### 7. Порески третман примања оствареног по основу накнаде за рад лица у органима за спровођење избора

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-197/2017-04 од 15.3.2017. год.)

Према наводима у допису, Републичка изборна комисија своје редовне активности, као и активности у вези са спровођењем избора обавља у Народној скупштини Републике Србије где се, сагласно члану 2. Пословника Републичке изборне комисије, налази и њено седиште. Указује се да се сва средства Републичке изборне комисије планирају посебно и да су исказана у буџету Народне скупштине као издвојена програмска активност – подршка раду РИК-а (редован рад) и као издвојен пројекат за спровођење избора



уколико се врше у текућој буџетској години. Дознака средстава врши се преко основног текућег рачуна Народне скупштине и она се преносе на подрачун Републичке изборне комисије, која потпуно самостално располаже средствима на свим планираним позицијама.

Према одредби члана 85. став 1. тачка 15) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: ЗПДГ), осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи (који по својој природи чине доходак физичког лица) који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по том закону.

Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (члан 85. став 4. и члан 86. став 1. ЗПДГ).

Према одредби члана 99. став 1. тачка 8) ЗПДГ, порез на остале приходе утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода ако је исплатилац правно лице или предузетник.

Порез по одбитку за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако ЗПДГ није друкчије прописано (члан 101. ЗПДГ).

Сагласно одредби члана 6. тачка 17) 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: ЗДОСО), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о

делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

Уговорена накнада је накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду (тачка 18) члана 6. ЗДОСО).

Одредбом члана 12. став 1. ЗДОСО прописано је да када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом.

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. ЗДОСО).

Накнада физичким лицима, која су, сагласно прописима, у саставу Републичке изборне комисије (председник, чланови, секретар и њихови заменици) и нису у радном односу у тој комисији, коју им Републичка изборна комисија исплаћује по основу њиховог радног ангажовања на обављању послова за потребе Републичке изборне комисије у периоду између избора, као и при спровођењу избора, подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на други приход и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање. Наведени приход опорезује се по стопи од 20% која се примењује на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%. По основу наведеног прихода обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по стопи од 26%, а уколико лице није осигурано по другом основу обрачунава се и плаћа и допринос за обавезно здравствено осигурање по стопи од 10,3%.

Накнада физичким лицима, која су у радном односу у Народној скупштини РС, а за потребе Републичке изборне комисије обављају стручно-административне и друге послове, коју им Републичка изборна комисија исплаћује по основу њиховог радног ангажовања на обављању послова за потребе Републичке изборне комисије у периоду између избора као и при спровођењу избора, подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на други приход и плаћању доприноса за пензијско инвалидско осигурање.

Накнада трошкова за коришћење мобилног телефона наведеним физичким лицима (лица у саставу Републичке изборне комисије и лица која за потребе Републичке изборне комисије обављају стручно-административне и друге послове), коју им Републичка изборна комисија исплаћује по основу и у вези са њиховим радним ангажовањем на обављању послова за потребе Републичке изборне комисије у периоду између избора као и при спровођењу избора, има порески третман других прохода који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана и плаћању припадајућих доприноса за обавезно социјално осигурање, имајући у виду да се сматра делом накнаде коју остварују по основу радног ангажовања.

#### **8. Порески третман накнаде трошкова смештаја и исхране радника за рад и боравак терену**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-35/2017-04 од 28.2.2017. год.)*

Према одредби 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, 10.8/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон), под 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.

Одредбом члана 13. став 1. 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) прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Сагласно одредби члана 105. став 3. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14), под зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона.

Запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду, за смештај и исхрану за рад и боравак на терену, ако послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде (члан 118. став 1. тачка 4) Закона о раду).

Имајући у виду наведено, накнада трошкова смештаја и исхране запосленом (који у оквиру пословне делатности послодавца послове свог радног места обавља на терену) за рад и боравак на терену, у случају када послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану за време рада и боравка на терену, не подлеже плаћању пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по

основу зараде, при чему напомињемо да је потребна адекватна документација о висини стварних трошкова.

**9. Порески третман накнаде трошкова превоза у месту боравка на службеном путовању у иностранство**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-290/2016-04 од 28.2.2017. год.)

Како се наводи у допису, у општем акту код послодавца уређено је да запослени има право на надокнаду трошкова превоза на службеном путовању у иностранство (врши се накнада превоза од места послодавца до места у које је запослени упућен на службени пут, као што су авио карте, такси од аеродрома до хотела). Поред тога, запосленима припада право на дневницу за службено путовање у иностранство која се исплаћује у висини до неопорезивог износа – 50 евра дневно, а која се умањује у зависности од тога да ли запослени имају један или више обезбеђених obroка на службеном путовању. Наведено је и то да запослени приликом повратка са службеног путовања документују трошкове (авио карте, рачуни за такси и аутобуски превоз) на име превоза од хотела до места обављања пословних активности.

Одредбом члана 18. став 1. тачка 2) Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основу дневнице за службено путовање у земљи – до 2.236 динара, односно дневнице

за службено путовање у иностранство – до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно.

За утврђивање пореза на зараде по основу дневнице за службено путовање у иностранство, примања изнад износа прописаног од стране надлежног државног органа, односно изнад неопорезивог износа од 50 евра, конвертују се у динарски износ по званичном средњем курсу Народне банке Србије на дан обрачуна трошкова (члан 18. став 3. Закона).

Актом надлежног државног органа – Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС“, бр. 98/07–пречишћен текст, 84/14 и 84/15, у даљем тексту: Уредба) уређују се услови под којима државни службеници и намештеници остварују право на накнаду трошкова који настају у вези с њиховим радом у државном органу, начин накнаде и висина накнаде трошкова (што, поред осталог, обухвата и висину накнаде трошкова за службено путовање у земљи и у иностранству), као и висина отпремнине.

Одредбом члана 118. став 1. тачка 3) Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14) прописано је да запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путу у иностранству.

Како сагласно Закону о раду и према општем акту или уговору о раду, запослени код послодавца, који има статус привредног субјекта, имају право на припадајућу дневницу у складу са општим актом и уговором о раду за време проведено на службеном путу у иностранству, сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 2) Закона не плаћа се порез на зараде на примање по основу дневнице за службено путовање у иностранство коју запослени у радном односу код послодавца оствари до износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство на

начин прописан (Уредбом) од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно. У случају да се примање по основу дневнице за службено путовање у иностранство запосленом исплаћује у износу већем од износа припадајуће дневнице утврђеног према трајању службеног путовања у иностранство, односно преко неопорезивог износа од 50 евра дневно, предмет је опорезивања порезом на доходак грађана на зараде на део изнад неопорезивог износа из члана 18. став 1. тачка 2) Закона и опорезује се у складу са одредбама чл. 13. до 16. Закона.

С тим у вези, по основу примања запосленог у виду припадајуће дневнице за службено путовање у иностранство (обухвата трошкове исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству), на коју запослени има право у складу са општим актом код послодавца, а која се исплаћује у висини до припадајућег неопорезивог износа (у конкретном случају до 50 евра), не постоји обавеза документовања трошкова који се накнађују путем дневнице. Примање по основу дневнице за службено путовање у иностранство које се исплаћује преко неопорезивог износа, представља део зараде (за износ изнад неопорезивог износа).

#### **10. Порески третман накнаде трошкова рекреације коју послодавац плаћа запосленима**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1041/2016-04 од 28.2.2017. год.)*

Према наводима из захтева, општим актом код послодавца уређено је да је у циљу побољшања психофизичких способности свих запослених, послодавац у обавези да омогући различите видове „непосредне“ рекреације запослених. С тим у вези, послодавац узима у закуп спортску халу, тениски терен, базен и слично,

ради рекреације запослених, а све у циљу побољшања њиховог психофизичког стања с обзиром да већина запослених радно време проводи у континуитету пред рачунаром. Послодавац би обезбедио рекреацију за све запослене закупом наведених објекта на терет својих средстава.

Сагласно одредби 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), под 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.

Зарадом, у смислу овог закона, сматрају се 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 (члан 14. став 1. Закона).

Одредбом члана 15. прописано је да је обвезник пореза на зараде физичко лице које остварује зараду.

Зарада из чл. 13. до 14б овог закона опорезује се по стопи од 10% (члан 16. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. 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 и 112/15), основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.



Сагласно одредби члана 105. став 3. Закона о раду („Сл. гласник РС“, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14), под зарадом сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1) до 4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона.

Имајући у виду наведене законске одредбе, као и наводе из дописа, у случају када послодавац у циљу побољшања психофизичких способности свих запослених организује различите видове рекреације за запослене тако што на терет својих средстава плаћа закуп спортске хале, базена и слично, сматрамо да такво примање запослених представља чињење и пружање погодности и подлеже плаћању пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање по основу зараде.

---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

**1. Да ли порески обвезници који су до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16) поднели захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, односно који су стекли право на одлагање плаћања дугованог пореза, као и порески обвезници којима је Пореска управа по службеној дужности поништила споразум, односно укинула решење о одлагању плаћања дугованог пореза сходно одредбама Закона о ПППА („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 112/15), имају право да поднесу захтев како би стекли право на плаћање дугованог пореза на рате?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00096/2017-04 од 24.3.2017. год.)*

Одредбом члана 10. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 15/16, у даљем тексту: Закон о изменама и допунама), који је ступио на снагу 4. марта 2016. године, прописано је да, изузетно, пореском обвезнику који поднесе захтев у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, за дуговани порез који је доспео за плаћање до дана ступања на снагу овог закона, који је као такав евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а не прелази 2.000.000 динара и који у себи не садржи камату, може се одложити плаћање дугованог пореза који у себи не садржи камату за тај дуг, најдуже до 60 месеци.

Ако порески обвезник не измири текуће обавезе у складу са ставом 8. овог члана, односно ако се не придржава рокова из споразума или решења о одлагању плаћања дугованог пореза или ако 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 неплаћени дуговани порез, укључујући и неплаћену камату на тај дуг, наплатити из средстава обезбеђења, односно у поступку принудне наплате (члан 10. став 9. Закона о изменама и допунама).

Одредбом члана 11. став 2. Закона о изменама и допунама прописано је да порески обвезници који су до дана ступања на снагу овог закона поднели захтев за одлагање плаћања дуговоаног пореза, односно који су стекли право на одлагање плаћања дуговоаног пореза, укључујући и пореске обвезнике којима је Пореска управа по службеној дужности поништила споразум, односно укинула решење о одлагању плаћања дуговоаног пореза сходно одредбама 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 и 112/15), могу да поднесу захтев надлежној организационој јединици Пореске управе у писаној форми, како би стекли право на плаћање дуговоаног пореза на рате, у складу са овим законом.

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 дуговоаног пореза, под условом да плаћање дуговоаног пореза:

- 1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;
  - 2) наноси битну економску штету пореском обвезнику
- Условне 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. ЗПППА прописано је да у поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. ЗПППА, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже.

Средства обезбеђења наплате из става 1. овог члана су:

- 1) хипотека на непокретности пореског обвезника;
- 2) залога на покретним стварима пореског обвезника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- 6) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима из става 2. тач. 1), 2) и 4) овог члана, средства обезбеђења не могу бити мања од 120% висине дугованог пореза чија се наплата обезбеђује.

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дугованог пореза из члана 73. став 3. овог закона, Пореска управа одлучује из којих од предложених, односно од других, пореском обвезнику доступних

средстава обезбеђења, из става 2. овог члана, ће се најефикасније наплатити дуговани порез и о томе обавештава пореског обвезника.

Доказ да је обезбедио средства обезбеђења из става 4. овог члана порески обвезник доставља Пореској управи као услов за потписивање споразума, односно доношење решења из члана 73. став 6. овог закона.

Изузетно од ст. 1–5. овог члана, од пореског обвезника не захтева се испуњење услова које је прописала Влада актом из члана 73. став 2. овог закона, као ни давање средстава обезбеђења наплате – ако дуговани порез из члана 73. став 3. овог закона, по основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи, и то:

- 1) за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара;
- 2) за физичко лице – до 200.000 динара.

Ако се порески обвезник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дуговоног пореза, или уколико у периоду за који је одложено плаћање дуговоног 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.

Ако се доспели, а неплаћени порески дуг, у случају из става 7. овог члана, наплаћује из средстава обезбеђења, Пореска управа не доноси решење о принудној наплати, већ само обавештава пореског обвезника да ће приступити принудној наплати доспелог, а неплаћеног дуга из датих средстава обезбеђења наплате у складу са законом.

Ако се порески обвезник из става 6. овог члана не придржава рокова из решења о одлагању плаћања дуговоног пореза, или уколико за време одлагања плаћања дуговоног пореза не измири

текућу обавезу, Пореска управа ће по службеној дужности укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг наплатити у поступку принудне наплате над обвезником.

Порески обвезник за кога је Пореска управа по службеној дужности поништила споразум, односно укинула решење из ст. 7. и 9. овог члана, нема право да поново поднесе захтев за одлагање плаћања тог дуваног пореза.

Одредбама члана 76. ст. 2–3. ЗПППА прописано је да ако је у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуваног пореза одложено, камата се обрачунава и за време док траје одлагање, по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије.

Пореском обвезнику коме је, у складу са одредбама чл. 73, 74, 74а и 74б ЗПППА, плаћање дуваног пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Када порески обвезник и пре истека рока плаћања дуваног пореза на рате у складу са овим законом исплати дуговани порез у потпуности, пореском обвезнику се отписује 50% камате на тај дуг.

Сагласно наведеном, у ситуацији када порески обвезник поднесе захтев за остваривање права на плаћање дуваног пореза на рате, сходно члану 10. Закона о изменама и допунама, а након достављања споразума којим му се одобрава плаћање дуваног пореза на рате, не придржава рокова из споразума, па му Пореска управа по службеној дужности поништи споразум, наведени порески обвезник може се захтевом обратити Пореској управи да му се одобри одлагање плаћања дуваног пореза на рате у складу са одредбама чл. 73. и 74. ЗПППА.

Поступајући по том захтеву, Пореска управа може одложити плаћање дугованог пореза у целости или делимично, ако порески обвезник испуни услове прописане ЗПППА и пружи одговарајуће средство обезбеђења. Наведеном пореском обвезнику коме је у складу са одредбама ЗПППА плаћање дугованог пореза одложено, а који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе у складу са законом, отписује се 50% камате која се односи на тај дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења тог дуга у потпуности.

Са друге стране, указујемо да ако се порески обвезник не придржава или уколико за време одлагања плаћања дугованог пореза не измири текућу обавезу, Пореска управа ће по службеној дужности укинути решење, односно поништити споразум и доспели, а неплаћени порески дуг наплатити у поступку принудне наплате и тај порески обвезник више нема право да поново поднесе захтев за одлагање плаћања тог дугованог пореза у складу са одредбама чл. 73. и 74. ЗПППА.

Такође, порески обвезници који су стекли право на одлагање плаћања дугованог пореза, којима је Пореска управа по службеној дужности до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама (4. март 2016. године) поништила споразум, односно укинула решење о одлагању плаћања дугованог пореза, а који су сходно члану 11. став 2. Закона о изменама и допунама, подношењем захтева стекли право на одлагање плаћање дугованог пореза на рате и којима је због непридржавања рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања дугованог пореза на рате, Пореска управа по службеној дужности поново поништила споразум, односно решење, наведени порески обвезник више се не може захтевом обратити Пореској управи за одлагање плаћања тог дугованог пореза у складу са одредбама чл. 73. и 74. ЗПППА.

**2. Да ли улагањем у приступне саобраћајнице које представљају обавезу јединице локалне самоуправе, порески обвезник компензацијом по основу тих улагања може измирити своје друге доспеле пореске обавезе?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-101/2017-04 од 23.3.2017. год.)*

Одредбом члана 1. став 1. Закон 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 се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

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

Одредбом члана 2а став 1. ЗПППА, прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, у поступцима у којима доносе пореске управне акте,



укључујући и акте у управном поступку, за које је прописана примена овог закона.

Одредбом члана 67. став 4. тачка 1) ЗПППА прописано је да се пореска обавеза може намирити путем компензације, на начин и под условима које, у складу са пореским законом, ближе уређује министар.

Правилником о начину и условима за плаћање пореске обавезе путем компензације („Сл. гласник РС“, бр. 63/03, у даљем тексту: Правилник) су ближе уређени начин и услови под којима порески дужник у текућој години може измирити пореске обавезе доспеле до 31. децембра претходне године (у даљем тексту: дуг) путем компензације.

Према одредби члана 2. Правилника, дужник који истовремено има и потраживања од буџета Републике Србије може, путем билатералне компензације, измирити дуг под условима да је:

1) према усаглашеној књиговодственој документацији обавеза буџета Републике Србије (у даљем тексту: буџет) према дужнику најмање двоструко већа од укупног дуга који се може измирити путем компензације;

2) предмет компензације дуг који представља јавни приход буџета до износа који припада буџету.

Ако се дуг састоји од пореза који се деле између буџета и буџета територијалне аутономије и локалне самоуправе (у даљем тексту: други учесник у расподели јавних прихода), дужник је обавезан да измири део дуга који припада другом учеснику у расподели (члан 2. став 2. Правилника).

Захтев за плаћање дуга путем компензације дужник подноси Министарству финансија – Управи за трезор. Уз захтев се подноси документација прописана чланом 3. став 2. Правилника (потврда о

обавези на Обрасцу ПОО – Потврда о обавези), оверена од стране корисника буџетских средстава (у даљем тексту: корисник) који има обавезу према дужнику, заједно са документацијом којом се доказује основ дуговања; потврда о дугу на Обрасцу ПДУ – Потврда о дугу, оверена од стране надлежне организационе јединице Пореске управе (у даљем тексту: организациона јединица) према седишту дужника; попуњена изјава о компензацији, у четири примерка, оверена од стране дужника, на Обрасцу ИОК – Изјава о компензацији међусобних обавеза и потраживања; попуњен налог на терет и у корист одговарајућег уплатног рачуна јавних прихода; попуњен и оверен налог на терет и у корист свог рачуна).

По прихватању захтева и уз испуњеност услова из члана 2. Правилника, у року од седам радних дана од дана пријема документације из члана 3. Правилника, У права за трезор оверава Изјаву о компензацији међусобних обавеза и потраживања и испоставља налоге за обрачун на терет и у корист рачуна буџета (члан 5. Правилника).

Дужник може путем компензације, у складу са Правилником, измирити и дуг који припада другим учесницима у расподели јавних прихода, подношењем захтева из члана 3. Правилника надлежном органу територијалне аутономије, односно локалне самоуправе за послове финансија, који, ако су испуњени услови из члана 5. Правилника, доставља документацију Управи за трезор ради реализације компензације (члан 10. Правилника).

Према томе, а сагласно наведеним одредбама ЗПППА, јавни приходи које наплаћује Пореска управа, као и изворни јавни приходи јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, могу се намирити компензацијом уколико порески обвезник испуњава услове прописане ЗПППА и Правилником, што у сваком конкретном

случају цени надлежни орган Министарства финансија – Управа за трезор којом се исти обраћају подношењем захтева за плаћање дугованог пореза путем компензације.

### **3. Обрачун и плаћање камате на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-62/2017-04 од 22.3.2017. год.)*

Одредбом члана 75. 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, у даљем тексту: Закон), која се примењивала до 31. децембра 2012. године, било је прописано да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи централне емисионе банке увећаној за десет процентних поена, применом конформне методе обрачуна.

Одредбом члана 17. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 93/12), која се, сагласно одредби члана 40. став 2. тог закона, примењује од 1. јануара 2013. године, измењен је члан 75. став 1. Закона, тако да се почев од 1.1.2013. године на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

Одредбама члана 75. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–

исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 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 се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто. На дуговани порез и споредна пореска давања, осим камате, камата се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

Одредбом члана 10. став 1 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 плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза.

Сагласно наведеном, почев од 1. јануара 2013. године, на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој

годишњој референтној стопи Народне банке Србије увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто, при чему указујемо да се тако обрачуната камата не приписује главном дугу (главној пореској обавези).

Напомињемо да је Одлуком Уставног суда број ИУз-82/2009 од 27. јула 2012. године утврђена несагласност са Уставом одредбе члана 3. став 1. Закона о висини стопе затезне камате („Сл. лист СРЈ“, бр. 9/01), у делу који гласи: „применом конформне методе“, а не одредба члана 75. став 1. ЗПППА.

Са друге стране, нема правног основа да надлежни порески орган, у конкретној ситуацији, прихвати такозвани предлог „Споразума о вансудском поравнању“, имајући у виду да је у пореском поступку као порескоправним односом, утврђен однос пореског обвезника и пореског органа у којем је порески обвезник дужан да плати утврђени порез и споредна пореска давања, а надлежни порески орган дужан да захтева испуњење утврђених пореских обавеза на начин и по поступку прописаним ЗПППА.

#### **4. Докази који се могу употребити ради утврђивања чињеница од значаја за утврђивања набавне цене непокретности коју је обвезник сам изградио, за сврху утврђивања капиталног добитка**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01029/2016-04 од 21.3.2017. год.)*

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: ЗПППА) 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.

Сагласно 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 и 112/15, 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 стварних права на непокретностима.

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).

Код преноса непокретности коју је обвезник сам изградио, сагласно одредби члана 74. став 2. Закона, набавну цену чини износ трошкова изградње, а ако обвезник не докаже износ трошкова изградње, основица пореза на имовину у години настанка обавезе по основу пореза на имовину.

Према томе, ако нису расположиви сви елементи за утврђивање набавне цене која одговара стварном чињеничном стању, сматрамо да набавна цена непокретности (грађевински објект) коју је физичко лице само изградио, а која је предмет продаје, за сврху утврђивања капиталног добитка може се утврдити на основу доказа који се сагласно ЗПППА могу употребити ради утврђивања чињеница од значаја за постојање пореске обавезе. С тим у вези, мишљења смо да као доказно средство, у погледу утврђивања набавне цене непокретности коју је обвезник сам изградио, може да се користи налаз и мишљење вештака грађевинске струке.

---

## ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

**1. Да ли постоји обавеза обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање за физичко лице које је члан привредног друштва у коме није засновао радни однос и није уписан у регистар привредних субјеката као лице овлашћено за представљање и заступање, а истовремено је у радном односу код другог послодавца?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-119/2017-04 од 30.3.2017. год.)*

Одредбом члана 6. став 1 тачка 15) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14–др. закон и 112/15, у даљем тексту: Закон) прописано је да оснивач, односно члан привредног друштва осигураник – физичко лице које ради у привредном друштву чији је оснивач односно члан, без обзира да ли је са привредним друштвом засновало радни однос. Под радом се, поред радног односа, подразумева и представљање и заступање привредног друштва на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава.



Одредбом члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Сл. гласник РС“, бр. 34/03, 64/04, 84/04, 85/05, 101/05, 63/06, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 и 142/14) осигураници самосталних делатности су лица која су оснивачи, односно чланови привредних друштава у складу са законом који у њима раде, без обзира да ли су у радном односу у привредном друштву чији су оснивач, односно члан. Поред тога, сагласно тачки 3) став 1. члан 12. тог закона, осигураници самосталних делатности јесу и лица која обављају послове по основу уговора о делу односно послове по основу ауторског уговора, као и послове по основу других уговора, код којих за извршен посао остварују накнаду, а нису осигурани по другом основу. Радом у смислу става 1. тачка 2) тог члана закона се сматра и представљање и заступање привредних друштава од стране њиховог оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежне организације, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава (став 2. члан 12. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

С тим у вези, указујемо да према мишљењу Министарства рада и социјалне политике, број: 414-00-00006/2008-04 од 15. маја 2008. године, „оснивач привредног друштва који у њему не ради у смислу одредаба члана 12. став 1. тач. 2) и 3) Закона о пензијском и инвалидском осигурању, нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведене одредбе Закона, при чему се

подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење“.

Имајући у виду наведене одредбе закона и мишљење Министарства рада и социјалне политике, оснивач привредног друштва који у њему не ради (под радом се сматра представљање и заступање привредног друштва од стране његових оснивача, односно чланова на основу уписа у регистар надлежног суда, као и обављање пословодствених овлашћења и послова управљања у складу са законом којим се уређује положај привредних друштава) у смислу одредбе члана 12. став 1. тачка 2) Закона о пензијском и инвалидском осигурању и не остварује накнаду (уговорену накнаду) у смислу тачке 3) тог члана закона, и који нема својство осигураника самосталних делатности у смислу наведених одредаба тог закона, при чему се подразумева да у привредном друштву постоји лице које је у радном односу или се бави пословима заступања тог привредног друштва, односно овлашћено је за пословођење, сматрамо да у том случају оснивач није обвезник доприноса за обавезно социјално осигурање. Сагласно томе, привредно друштво у том случају нема обавезу да за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа доприносе за обавезно социјално осигурање.

Међутим, уколико нису испуњени наведени услови, за физичко лице (конкретно, које је члан привредног друштва и у радном односу је код другог послодаваца) обрачунава се и плаћа само

допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање најмање на најнижу месечну основицу из члана 37. Закона. Доприносе за оснивача, односно члана привредног друштва обрачунава и плаћа привредно друштво чији је члан (чл. 23. и 53. Закона).

---

## РЕПУБЛИЧКЕ АДМИНИСТРАТИВНЕ ТАКСЕ

**1. Да ли постоји могућност ослобођења од плаћања таксе за јавну услугу коју пружа Републички геодетски завод за издавање података из катастра непокретности – катастарског плана у растерском (геореференцираном) облику?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00010/2017-04 од 31.3.2017. год.)*

Министарство финансија, Сектор за фискални систем је, између осталог, стручни обрађивач Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон), при чему указујемо да Законом није прописана предметна такса, имајући у виду да се не ради о републичкој административној такси, већ о такси за јавну услугу коју врши Републички геодетски завод.

С обзиром да је такса за издавање података из катастра непокретности – катастарског плана у растерском (геореференцираном) облику, као и ослобођење од плаћања исте уређено Законом о државном премеру и катастру („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 18/10, 65/13, 15/15–одлука УС и 96/15) и Правилником о висини таксе за пружање услуга Републичког геодетског завода („Сл. гласник РС“, бр. 116/13 ... 110/16), питање ослобођења од плаћања предметне таксе није у надлежности овог министарства.

**2. Висина конзуларне таксе коју би дипломатско-конзуларна представништва Републике Србије (ДКП РС) требало да наплаћују за послове солемнизације приватних исправа, као и за сачињавање јавнобележничких записа за држављане Републике Србије који бораве у иностранству**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00003/2017-04 од 16.3.2017. год.)*

Са становишта Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др.закон, 57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон), одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији. У Одељку Б Тарифе прописане су конзуларне таксе.

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

Одредбом члана 1а тачка 1) Закона прописано је да „захтев“ јесте предлог, пријава, молба и други поднесак, укључујући и поднеске поднете на обрасцу, односно саопштење које се упућује

органу, као и усмено обраћање органу, којим се покреће поступак код органа.

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

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

Одредбама члана 18. Закона прописано је која лица су ослобођена плаћања републичке административне таксе, а одредбама члана 19. Закона за које списе и радње се не плаћа такса.

Одредбама члана 19. став 1. тач. 1), 13) и 16) Закона прописано је да се такса не плаћа за списе и радње у поступцима који се воде по службеној дужности, односно за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе уређено међународним уговором, односно за списе и радње за које је ослобођење од плаћања таксе посебно прописано Тарифом.

Тарифним бројем 1. Одељка Б Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано у износу прописаном тим тарифним бројем. У Напомени уз тај тарифни број у тач. 3), 4) и 5) тог тарифног броја прописано је да се такса из тог тарифног броја не плаћа за захтев за састављање уговора, за захтев за састављање пуномоћја, односно за захтев за сачињавање, односно оверу превода.

Тарифним бројем 6. Одељка Б Тарифе прописана је такса за оверу потписа физичког лица на исправи, осим уговора о промету непокретности, у износима прописаним тим тарифним бројем.

Тарифним бројем 11. Одељка Б Тарифе прописана је такса за састављање уговора у просторијама ДКП, односно ван просторија ДКП у износима прописаним тим тарифним бројем,

Тарифним бројем 12. Одељка Б Тарифе прописана је такса за састављање пуномоћја у износима прописаним тим тарифним бројем.

Тарифним бројем 13. Одељка Б Тарифе прописана је такса за састављање свих врста записника и других писмена, изузев у области наследноправних односа у износима прописаним тим тарифним бројем.

Тарифним бројем 14. Одељка Б Тарифе прописана је такса за састављање записника о наследничкој изјави на захтев странке у износима прописаним тим тарифним бројем.

Тарифним бројем 18. Одељка Б Тарифе прописана је такса за радње у оставинским стварима прописаним тим тарифним бројем, у износима прописаним тим тарифним бројем.

Одредбама члана 5. тачка ф) Бечке конвенције о конзуларним односима („Сл. лист СФРЈ“ – додатак, бр. 5/66) прописано је да се конзуларна функција састоји, између осталог, у делању у својству јавног бележника и службеника грађанског стања и вршењу сличних функција, као и вршењу извесних функција административне природе, уколико се томе не противе закони и прописи државе пријема.

Одредбом члана 1. Закона о јавном бележништву („Сл. гласник РС“, бр. 31/11 .... 106/15) прописано је да се тим законом уређује организација, делатност, начин и услови рада, као и друга питања од значаја за јавно бележништво.

Према одредби члана 6. Закона о јавном бележништву, врсте јавнобележничких исправа су, између осталог, исправе о правним пословима и изјавама које су саставили јавни бележници (јавнобележнички записи), као и нејавне исправе које су потврдили јавни бележници (јавнобележничка солемнизација).

Сходно наведеном, када ДКП РС обавља послове у својству јавног бележника у складу са одредбама члана 5. тачка ф) Бечке конвенције о конзуларним односима и одредбама Закона о јавном бележништву, а узимајући у обзир мишљење Министарства правде број: 018/07/00025/2016-22 од 7. децембра 2016. године, за послове солемнизације и сачињавања јавнобележничких записа за држављане Републике Србије који бораве у иностранству, које тај орган врши, плаћа се конзуларна такса у складу са Законом, у износу који зависи од врсте обављеног посла у сваком конкретном случају.

### **3. Дали постоји могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе за пријем у држављанство Републике Србије и за издавања нове личне карте, због материјалне ситуације?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-00659/2017-04 од 3.3.2017. год.)*

Одредбама члана 2. ст. 1. до 4. Закона о републичким административним таксама („Сл. гласник РС“, бр. 43/03, 51/03–исправка, 53/04, 42/05, 61/05, 101/05–др. закон, 42/06, 47/07, 54/08, 5/09, 54/09, 35/10, 50/11, 70/11, 55/12, 93/12, 47/13, 65/13–др. закон,



57/14, 45/15, 83/15, 112/15 и 50/16, у даљем тексту: Закон) прописано је да се за списе и радње у управним стварима, као и за друге списе и радње код органа, плаћају републичке административне таксе по одредбама тог закона. Износи такси прописани су Тарифом републичких административних такси (у даљем тексту: Тарифа) која је саставни део Закона. Тарифа садржи Одељак А и Одељак Б. У Одељку А Тарифе прописане су таксе које се плаћају за списе и радње органа у Републици Србији.

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

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

Одредбама члана 18. Закона прописано је која лица су ослобођена плаћања таксе, а одредбама члана 19. Закона за које списе и радње се не плаћа такса.

У решењу, исправи, документу или писменом, који се издаје без плаћања таксе, мора се означити сврха издавања и основ ослобођења од плаћања таксе. Решење, исправа, документ или писмено из става 1. тог члана може се користити само у сврху за коју је издато (члан 22. Закона).

Тарифним бројем 1. Одељка А Тарифе прописана је такса за захтев, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 300 динара.

У Одељку А Тарифе, Тарифним бројем 220. став 1. прописано је да се плаћа такса за уверење из матичних књига, ако Законом није друкчије прописано, у износу од 440 динара.

Тарифним бројем 221. Одељка А Тарифе прописано је да се плаћа такса за изводе из матичних књига на домаћем обрасцу, у износу од 120 динара, односно за изводе из матичних књига намењених иностранству, у износу од 390 динара.

Одредбама члана 24. ст. 1 и 3. Закона о личној карти („Сл. гласник РС“, бр. 62/06 и 36/11) прописано је да се за издавање личне карте плаћа накнада, која обухвата цену обрасца личне карте и трошкове техничке израде. У поступку издавања личне карте не плаћа се такса. Законом о републичким административним таксама није прописана такса за издавање личне карте.

Сходно наведеном, у поступку издавања личне карте не плаћа се такса, а трошкови издавања личне карте прописани су Законом о личној карти.

Међутим, када се лице захтевом обраћа органу за издавање личних докумената (за уверење из матичних књига и за изводе из матичних књига) такса се плаћа за захтев по Тарифном броју 1. Одељка А Тарифе, за уверење из матичних књига по Тарифном броју 220. став 1. Одељка А Тарифе и за изводе из матичних књига по Тарифном броју 221. Одељка А Тарифе, осим у случајевима када се наведена лична документа издају за сврхе из члана 19. Закона.

Одредбом члана 6. став 1. Закона о држављанству Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 90/07) прописано је да се држављанство Републике Србије стиче пореклом, рођењем на територији Републике Србије, пријемом, као и по међународним уговорима.

Тарифним бројем 39. ст. 1. до 4. Одељка А Тарифе, као саставног дела Закона, прописано је да се плаћа такса за решење о пријему у држављанство Републике Србије, за решење о стицању држављанства Републике Србије по међународним уговорима, за решење о утврђивању држављанства Републике Србије, односно за захтев за упис у евиденцију држављана Републике Србије.

Имајући у виду претходно наведено, обавештавамо Вас да нажалост не постоји могућност ослобођења од плаћања републичке административне таксе у конкретном случају.

---

## АКЦИЗЕ

### **1. Да ли постоји обавеза плаћања акцизе на алкохолно пиће – вињак који се продаје у ринфузном стању?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 434-00-00004/2017-04 од 8.3.2017. год.)

Одредбом члана 2. тачка 4) Закона 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 се акцизом опорезују алкохолна пића.

Према члану 3. Закона обавеза по основу акцизе настаје када су акцизни производи из члана 2. Закона произведени у Републици Србији, односно увезени у Републику Србију, а увезеним акцизним производима сматрају се акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Обвезник акцизе, сходно одредби члана 6. став 1. Закона је произвођач, односно увозник акцизних производа.

Према члану 12. став 1. Закона, алкохолним пићима сматрају се пића која се, у зависности од сировина од којих се производе и садржаја етанола, стављају у промет као таква врста пића у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића.

Према ставу 2. наведеног члана Закона, прописано је да се, у смислу овог закона, алкохолним пићима сматрају сва јака алкохолна пића, која су уређена прописима којима се уређује област јаких алкохолних пића.

Такође, одредбом члана 18. став 1. Закона прописано је да је обвезник акцизе дужан да при производњи, пре увоза, односно пре стављања у промет цигарета, алкохолних пића и кафе намењене за крајњу потрошњу, осим пива, нискоалкохолних пића која садрже мање од 5% vol алкохола и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа посебно.

Према члану 3. тачка 14) Закона о јаким алкохолним пићима („Сл. гласник РС“, бр. 92/15) прописано је да се оригиналним паковањем сматра појединачно пуњење и затварање у амбалажу и декларисање производа на прописан начин, које се након отварања не може вратити у првобитно стање.

Сходно члану 43. став 1. Закона о јаким алкохолним пићима, прописано је да јака алкохолна пића која испуњавају услове у погледу безбедности и квалитета у складу са законом и која су у оригиналном паковању, могу да се ставе у промет за непосредну људску потрошњу.

Ставом 2. наведеног члана Закона о јаким алкохолним пићима прописано је да је промет јаких алкохолних пића и дестилата пољопривредног порекла у ринфузном стању дозвољен само за даљу дораду и прераду.

Према томе, у складу са прописима којима се уређује производња алкохолних пића, промет јаких алкохолних пића и дестилата пољопривредног порекла у ринфузном стању дозвољен је само за даљу дораду и прераду. С тим у вези, у конкретном случају, када привредно друштво у стечају – привредно друштво А, као регистровани произвођач алкохолног пића, врши продају путем лицитације алкохолног пића – вињака које је у ринфузном стању (а које се користи за даљу дораду и прераду), наведено алкохолно пиће није предмет опорезивања акцизом према Закону.

Међутим, када регистровани произвођач алкохолног пића, у конкретном случају привредно друштво Б, откупи поменуто алкохолно пиће у ринфузном стању, у том случају обавеза по основу акцизе настаје производњом алкохолног пића (дорадом и прерадом тог алкохолног пића ради стављања у промет), а обвезник акцизе је привредно друштво Б, који то пиће ставља у промет као производ намењен за крајњу потрошњу у складу са прописом о квалитету и другим захтевима за алкохолна пића.

При томе, обвезник акцизе, у поменутом случају привредно друштво Б, који врши појединачно пуњење алкохолног пића (оригинално паковање) и затварање у амбалажу и декларисање производа на прописан начин, које се након отварања не може вратити у првобитно стање, дужан је да при производњи алкохолног пића, сваки производ посебно обележи прописаном контролном акцизном маркицом.

---

## ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

**1. Порески третман прихода које оствари нерезидентно правно лице из Словачке Републике од резидентног правног лица у случају када резидентно правно лице врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу која, сходно уговору о заједничкој организацији уметничког програма у Републици, садржи и накнаду извођачу која није посебно исказана (Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-302/2016-04 од 14.3.2017. год.)**

У смислу одредбе члана 40. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01 ... 112/15, у даљем тексту Закон), на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Републици, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20% уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Према члану 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 Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и 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.

Сходно одредби члана 71. став 1. Закона, порез по одбитку на приходе, између осталог, из члана 40. став 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 поднетог дописа и прилога, резидентно правно лице закључило је уговор са нерезидентним правним лицем (у конкретном случају, резидентом Словачке Републике) о заједничкој организацији уметничког програма (у конкретном случају, балетске представе) којим се нерезидентно правно лице обавезало да, између осталог, обезбеди долазак и наступ уметника, да сноси путне трошкове, трошкове смештаја, исхране, боравка и хонорара уметника, учесника програма и техничке екипе, трошкове ауторских и извођачких права по основу програма, при чему се укупан приход остварен од извођења (приход од продатих улазница) програма дели у (уговореном) процентуалном износу између уговорних страна.

Између Савезне Републике Југославије и Словачке Републике закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, („Сл. лист СРЈ – Међународни уговори“, бр. 4/01, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2002. године. Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Словачке Републике.

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

Уговор, у члану 3. (Опште дефиниције) став 1. тачка 5) прописује да, израз „лице“ обухвата физичко лице, компанију и друштво лица.

Уговор, у члану 17. (Уметници и спортисти) став 2. (између осталог) прописује да ако доходак од лично обављених делатности извођача или спортисте не припада лично извођачу или спортисти него другом лицу (у конкретном случају, нерезидентном правном лицу из Словачке Републике које организује балетску представу) тај доходак се опорезује у држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) у којој су обављене делатности извођача или спортисте.

Сагласно наведеном, у случају када резидентно правно лице врши исплату накнаде нерезидентном правном лицу (у конкретном случају, из Словачке Републике) која, сходно уговору о заједничкој организацији уметничког програма у Републици, садржи и накнаду извођачу која није посебно исказана, сматрамо да се на тако исплаћен целокупан износ накнаде, који се не исплаћује лично извођачу и који није опорезован као доходак физичког лица (уметника), обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са чланом 40. став 2. Закона.

**2. Порески третман накнаде по основу услуге коју је нерезидентно правно лице из Кине извршило резидентном обвезнику, а који плаћање по фактури издатој за предметну услугу врши на рачун нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (са Кајманских острва) чији је оснивач и једини власник правно лице из Кине**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-41/2017-04 од 3.3.2017. год.)*

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



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

Према одредби члана 40. став 3. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, између осталог, од накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

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.

Како произилази из садржине поднетог дописа, нерезидентно правно лице (из Кине) издало је фактуру по основу услуге извршене резидентном обвезнику који плаћање по предметној фактури врши на рачун нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (у конкретном случају, са Кајманских острва) чији је оснивач и једини власник правно лице из Кине. С тим у вези, поставило се питање да ли се приликом плаћање накнаде за услугу (у конкретном случају) примењују одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања (са Кином) или се примењује одредба члана 40. став 3. Закона.

Сагласно наведеним законским одредбама, уколико је нерезидентно право лице из Кине остварило приход од резидентног обвезника по основу извршене услуге, тако остварен приход ће се опорезовати на начин прописан Уговором између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Народне Републике Кине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 2/97), под условом да нерезидентно правно лице докаже да је резидент Кине и да је стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности на Обрасцу ПОР-2 (прописан правилником који уређује поступак и начин издавања и изглед обрасца потврда о резидентности) овереном од стране надлежног органа државе уговорнице чији је резидент или (од стране званичног судског тумача) овереним преводом потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Кине).

Правно лице – резидент Кине, као доказ о стварном власништву прихода може поднети било који веродостојан документ на основу кога се (као оборива претпоставка) недвосмислено (или са великим степеном вероватноће) може утврдити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидент самостално и без икаквих ограничења (нпр. у погледу обавезе прослеђивања прихода неком другом лицу) може истим да располаже (нпр. копија уговора, рачуна, извод из овлашћеног регистрационог органа, извештај о извршним услугама и др.).

Имајући у виду наведено, уколико нерезидентно правно лице из Кине не испуни услове прописане одредбама члана 40а ст. 1. и 2. Закона, односно не пружи доказе да је резидент Кине и да је стварни власник прихода (оствареног у конкретном случају),

сматрамо да је резидентни обвезник дужан да приликом исплате предметне накнаде за услугу на рачун нерезидентног правног лица са Кајманских острва обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 25%, сагласно одредби члана 40. став 3. Закона.

Напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно начелу фактицитета прописаном одредбом члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02 ... 108/16), у поступку контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и других исправа и доказа) која су од утицаја на висину пореске обавезе.

---

## Ф И С К А Л Н Е К А С Е

1. Да ли постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе који привредни субјект оствари продајом пакета услуга са припадајућим телекомуникационим уређајима (мобилним телефонима), а у оквиру области делатности 61 (Телекомуникације) из Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00097/2017-04 од 28.2.2017. год.)

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Сл. гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12, у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар и који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Ставом 3. истог члана Закона, прописано је да се обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе не односи на пољопривредног произвођача који на пијачним тезгама и сличним објектима продаје пољопривредне производе, укључујући и предузетника који плаћа порез на приходе од самосталне делатности на паушално утврђени приход који се бави производном делатношћу, а у оквиру производне делатности продаје сопствене производе, односно пружа услуге физичким лицима, као и на банкарске организације, осигуравајуће организације, ПТТ и јавна предузећа која накнаду за продата добра, односно пружене услуге физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуну потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. гласник РС“, бр. 61/10, 101/10, 94/11, 83/12, 59/13 и 100/14, у даљем тексту: Уредба) прописане су делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе.

Према томе, с обзиром да је област делатности 61 (Телекомуникације – обухвата активности којима се пружају телекомуникационе и сродне услуге, тј. свако емитовање, пренос или пријем порука (говор, звук, текст, слика или подаци) у виду сигнала, коришћењем жичаних, радио, оптичких или других електромагнетских система) изузета од обавезе евидентирања промета преко фискалне касе, наведеном Уредбом, промет који привредни субјект оствари продајом пакета телекомуникационих услуга са припадајућим телекомуникационим уређајем (мобилним телефоном), у оквиру наведене области делатности, није дужан да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе.

При томе напомињемо, сагласно наведеним одредбама Закона, промет који привредни субјект оствари прометом добара, у конкретном случају продајом телекомуникационог уређаја (мобилног телефона) ван пакета телекомуникационих услуга, а у оквиру наведене области делатности, дужан је да тако остварен промет евидентира преко фискалне касе.

---

## ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

### РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се удружење које је регистровано у регистру удружења за привредне регистре (односно у складу са тада важећем прописима у Министарству за мањинска и људска права), које се бави унапређењем правне теорије и правне праксе из области еколошког права, као непрофитно удружење које нема регистровану привредну делатност, нема средства, никада није финансирано из јавних прихода, нити чланарином, нити других наменских средстава, нити је остварило промет средстава на рачунима током 2014. године, може сматрати другим правним лицем у смислу одредбе члана 2. тачка 2) Закона о рачуноводству, као и да ли се такво удружење може сматрати обвезником достављања изјаве о неактивности за пословну 2014. годину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-177/2017-16 од 13.3.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 2. тачка 2) Закона прописано је да се другим правним лицима сматрају правна лица чије се пословање

делом финансира из јавних прихода или других наменских извора, а делом или у целини по основу учлањења и која се не оснивају ради стицања добити (политичке организације, синдикалне организације са својством правног лица, фондације и задужбине, удружења, коморе, цркве и верске заједнице, у делу обављања привредне или друге делатности у складу са прописима којима је уређено обављање тих делатности, као и друге организације организоване по основу учлањења).

Одредбама члана 4. став 1. Закона утврђено је да се одредбе овог закона односе на правна лица из члана 2. тач. 1) и 2) овог закона и предузетнике из члана 2. тачка 3) овог закона.

Чланом 33. став 5. дефинисана је обавеза правног лица, које није имало пословних догађаја, нити у пословним књигама има податке о имовини и обавезама, да до краја фебруара наредне године достави Агенцији за привредне регистре (у даљем тексту: АПР) изјаву о неактивности која се односи на извештајну годину.

Имајући и виду наведено, напомињемо да се, сходно одредбама члана 2. тачка 2) Закона, другим правним лицима сматрају и удружења, основана (организована) у складу са прописима којима се уређује рад удружења. С тим у вези, указујемо да удружења имају обавезу да пословне књиге воде по систему двојног књиговодства, финансијске извештаје састављају у складу са одредбама Закона и да наведене извештаје достављају АПР ради јавног објављивања, осим уколико посебним прописима није друкчије уређено.

Што се тиче питања да ли се такво удружење може сматрати обвезником достављања изјаве о неактивности, а уколико у конкретном случају удружење није имало пословних догађаја, нити је у својим пословним књигама имало исказане податке о имовини и обавезама у току пословне 2014. године, мишљења смо да је било у обавези да достави АПР (до краја фебруара 2015. године) изјаву о неактивности која се односила на ту извештајну годину.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 95/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

## **2. Начин уништавања књиговодствене документације која је старија од 10 година**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-138/2017-16 од 3.3.2017. год.)*

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама Закона уређени су рокови у којима је неопходно чувати различите врсте докумената (нпр. финансијски извештаји чувају се 20 година, дневник и главна књига чувају се 10 година), али не и начин уништавања књиговодствене документације.

Имајући у виду наведено, указујемо да питање начина уништавања документације (у конкретном случају, књиговодствене) није регулисано прописима о рачуноводству, већ је исто, према нашим сазнањима, ближе уређено прописима којима се уређује архивска грађа и канцеларијско пословање.



**3. Примена изабране рачуноводствене регулативе у континуитету сходно члану 21. став 3. и члану 22. став 3. Закона о рачуноводству**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-158/2017-16 од 1.3.2017. год.)

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 21. став 2. Закона прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима средња правна лица могу да одлуче да примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) из члана 20. овог закона. Уколико се за то одлуче, средња правна лица дужна су да примењују МСФИ у континуитету, осим ако постану мало правно лице у складу са овим законом (члан 21. став 3. Закона).

Одредбама члана 22. став 2. Закона прописано је да микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, могу да одлуче да примењују МСФИ за МСП из члана 21. овог закона. У овом случају, микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету (члан 22. став 3. Закона).

1. У предметном допису наведено је да се Регистар финансијских извештаја (у даљем тексту: Регистар) у пракси суочава са захтевима одређених микро и других правних лица, који су приликом предаје ранијих извештаја означили да примењују „вишу рачуноводствену регулативу“ (МСФИ за МСП), да им се убудуће

обезбеди достављање финансијских извештаја уз примену основне регулативе (правилник Министарства финансија), уз образложење да су услед техничке грешке у систему обележили да примењују МСФИ за МСП, а да при томе наведену регулативу никада раније нису примењивали (достављали су Агенцији за привредне регистре изјаве о неактивности). С тим у вези постављено је питање на који начин да Регистар поступи у оваквим и сличним случајевима.

Имајући у виду наведено, уколико Регистар нема податке о томе да је у наведеним ситуацијама обвезник раније (2014. г. и 2015. г.) примењивао, како је у предметном допису истакнуто, „вишу рачуноводствену регулативу“, већ није имао пословних активности (достављао је изјаве о неактивности Агенцији у складу са чланом 33. став 5. Закона), постоји могућност да је, услед техничке грешке, приликом означавања регулативе у поступку подношења захтева уз финансијске извештаје Агенцији, обвезник (микро правно лице) обележио да примењује „вишу рачуноводствену регулативу“. С тим у вези, мишљења смо да би, у овом случају, обвезнику (микро право лице) који није имао пословних активности (достављао је изјаве о неактивности Агенцији у складу са чланом 33. став 5. Закона), требало омогућити да промени (обележи) рачуноводствену регулативу на основну (правилник министра).

Међутим, посебно желимо да укажемо да уколико је обвезник (микро правно лице), приликом подношења финансијских извештаја за претходне године (2014. г. и 2015. г.), обележио/примењивао „вишу рачуноводствену регулативу“ (МСФИ за МСП), односно достављао Агенцији целокупан сет образаца финансијских извештаја (Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о осталом резултату, Извештај о променама на капиталу, Извештај о токовима готовине и Напомене уз финансијске извештаје), исти је у обавези да наведени стандард примењује у континуитету (приликом састављања финансијских извештаја за 2016. г. и даље), сходно захтеву члана 22. став 3. Закона.

2. У предметном допису постављена су и додатна питања која се односе на тумачење одредбе члана 22. став 3. Закона. С тим

у вези, у допису је наведено да се Регистру обраћају обвезници који су, примера ради, раније (приликом састављања финансијских извештаја за 2014. г. и 2015. г.) примењивали „вишу рачуноводствену регулативу“, али је у току 2016. г. отворен поступак стечаја и стечајни управник захтева враћање регулативе на основну. Такође, у допису је поменут и пример другог правног лица које је раније примењивало МСФИ за МСП (за 2014. г. и 2015. г.), али је сада дошло до промене руководства и они траже да се омогући конкретном правном лицу да приликом састављања финансијских извештаја за 2016. годину примени правилник министра.

Што се наведених ситуација тиче, а имајући у виду да Законом нису предвиђени изузеци у смислу преласка са „више рачуноводствене регулативе“ на основну (изузев у ситуацији када средње правно лице пређе у категорију малих правних лица због чега више није у могућности да примењује МСФИ), мишљења смо да, у овим случајевима, нема основа да се омогући правним лицима да промене рачуноводствену регулативу. Дакле, поново указујемо да промена рачуноводствене регулативе није могућа, пре свега, услед постојећих одредаба Закона (... „микро и друга правна лица из члана 2. тачка 2) овог закона, независно од величине, дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету“ ... „методе вредновања примењују се доследно из године у годину“ ...), као и чињенице да би се тиме нарушило начело упоредивости (нпр. података из финансијских извештаја за 2016. г. у односу на претходну/е годину/е), захтевано одговарајућим стандардима (МРС 1: *Презентација финансијских извештаја* и Одељак 2.11 МСФИ за МСП).

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима који су изнети у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Сл. гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 95/14), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

---

## ПОДСЕТНИК

### ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАРТУ 2017. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама и допунама Уредбе о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2017. годину	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 17 од 6. марта 2017. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о измени Правилника о одређивању царинских органа за царинење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 17 од 6. марта 2017. год.
Правилник о утврђивању услуга предаје јела и пића за конзумацију на лицу места за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.
Правилник о утврђивању услуга у вези са непокретностима за сврху одређивања места промета услуга, у смислу Закона о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.

Правилник о утврђивању превозних средстава за сврху одређивања места промета изнајмљивања тих средстава, у смислу Закона о порезу на додату вредност	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.
Правилник о изменама Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.
Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке“ за 2017. годину	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о пореској пријави за порез по одбитку	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 21 од 10. марта 2017. год.

## ОДЛУКЕ

Одлука о изменама Одлуке о врсти, висини и начину плаћања накнаде за услуге царинског органа	<i>Сл. гласник РС,</i> бр. 23 од 13. марта 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